



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PRODIR
MESTRADO EM DIREITO**

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: A
ATUALIZAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES DO IPTU
COMO IMPERATIVO CONSTITUCIONAL**

RAMON ROCHA SANTOS

**SÃO CRISTÓVÃO/ SE
Fevereiro de 2016**

RAMON ROCHA SANTOS

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: A
ATUALIZAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES DO IPTU
COMO IMPERATIVO CONSTITUCIONAL**

Dissertação submetida à banca examinadora como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração em Constitucionalização do Direito.

Orientadora Profa. Dra. Carla Eugenia Caldas Barros.

SÃO CRISTÓVÃO/ SE
Fevereiro de 2016



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PRODIR
MESTRADO EM DIREITO**

FOLHA DE APROVAÇÃO

RAMON ROCHA SANTOS

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: A
ATUALIZAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES DO IPTU
COMO IMPERATIVO CONSTITUCIONAL**

Dissertação submetida à banca examinadora como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração em Constitucionalização do Direito.

APROVADO EM: ____/____/____

CONCEITO: _____

Banca Examinadora

Profa. Dra. Carla Eugenia Caldas Barros

Orientadora

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva

Examinador

Profa. Dra. Zélia Luiza Pierdoná

Examinadora Externa

Dedico este trabalho aos meus filhos Pedro Neto e Lucas, prova maior da existência e abundância de Deus.

AGRADECIMENTOS

Trago comigo a convicção de que um dos sentimentos mais nobres do ser humano é o da gratidão. Para ser grato é preciso ter humildade, sensibilidade e, sobretudo, amor.

A exteriorização deste sentimento nobre se dá através do agradecimento – não o meramente protocolar, mas o sincero onde abrimos o nosso coração e deixamos fluir este sentimento que envolve a nossa alma.

Exercito agora, pois, essa tarefa que tanto me agrada e agradeço

Primeiramente a Deus, pelo dom da vida;

Aos meus pais Pedro Neto e Magda, minhas grandes referências desta vida, pelo amor incondicional; pela preocupação constante; pela confiança sempre depositada; e por me ensinarem, desde cedo, os valores da retidão e da honestidade; exemplo maior de amor neste mundo, não há;

À minha esposa Monalisa, o primeiro, único e grande amor da minha vida, companheira de todos os momentos, pelo incentivo e pela paciência durante esta longa jornada;

Aos meus filhos Pedro Neto e Lucas, razão maior da minha existência, pelo estímulo e pela compreensão (assim espero) nos diversos momentos em que estive ausente do convívio familiar (e mesmo naqueles em que estive presente apenas fisicamente) para a concretização do presente trabalho;

À Professora Carla Eugênia Caldas Barros, pela orientação constante, exigente e precisa; por depositar nesta pesquisa o interesse e a inestimável confiança que viabilizaram a sua realização; pelos debates, ideias e esclarecimentos; agradeço, sobretudo, pela paciência, pelo carinho e pelos ensinamentos que guardarei por toda a vida;

Ao Professor Lucas Gonçalves da Silva, pela generosa disponibilidade em discutir comigo algumas das ideias defendidas no presente trabalho e pela rica interlocução;

À Professora Zélia Luiza Pierdoná, pela aceitação do convite, cuja participação somente engrandece o presente trabalho;

À Professora Luciana Aboim Machado Gonçalves da Silva, pelo carinho imenso e pela inestimável colaboração;

Ao Professor Eduardo Lima de Matos, pela generosidade e pelo auxílio constante.

Menos direitos fundamentais, melhores direitos
fundamentais.

(JOSÉ CASALTA NABAIS)

RESUMO

O presente trabalho objetiva discutir, no âmbito acadêmico, um tema esquecido no debate constitucional brasileiro, qual seja, os deveres fundamentais. Com suporte na doutrina europeia, em especial a portuguesa capitaneada pelo professor José Casalta Nabais, procura-se demonstrar a evolução e a importância do debate constitucional acerca dos deveres fundamentais no cenário jurídico atual. Em uma perspectiva inter relacional, os deveres fundamentais são compreendidos não como restrições aos direitos fundamentais, mas sim como categoria jurídica autônoma, relacionando-os, em maior ou menor grau, com os direitos fundamentais. Neste contexto, é abordado o dever fundamental de pagar tributos, destacando-se a sua importância no Estado Democrático de Direito, construindo-se uma nova visão da relação jurídica tributária. O tributo deixa de ser encarado como uma norma de rejeição social, afeiçoando-se como um dever fundamental inerente à cidadania e decorrente da solidariedade, servindo como instrumento adequado e necessário para a tão almejada transformação social. São investigados também os aspectos éticos e morais relacionados à tributação, identificando as condutas praticadas tanto pelo Estado quanto pelos contribuintes. Dentro desta perspectiva é feita uma análise acerca da necessidade de atualização da Planta Genérica de Valores do IPTU como forma de realização do Princípio da Capacidade Contributiva, demonstrando-se a íntima relação do referido princípio com o Princípio da Solidariedade Social a fim de demonstrar que referida atualização revela-se como um imperativo de índole constitucional.

Palavras-Chave: Direitos Fundamentais. Deveres Fundamentais. Tributos. Planta Genérica. IPTU.

ABSTRACT

This paper aims to discuss, in the academic field, a subject forgotten in the Brazilian constitutional debate, namely, the fundamental duties. With support in the European doctrine, especially the Portuguese headed by Professor José Casalta Nabais, seeks to demonstrate the evolution and importance of the constitutional debate about the fundamental duties in the current legal scenario. In an inter relational perspective, the fundamental duties are understood not as restrictions on fundamental rights, but as an autonomous legal category, relating them to a greater or lesser degree, with fundamental rights. In this context, it addressed the fundamental duty to pay taxes, highlighting the importance of tax in the democratic rule of law, building up a new vision of legal tax relationship. The tribute is no longer seen as a rule of social rejection, seeing as a fundamental duty inherent to citizenship and resulting solidarity, serving as an appropriate and necessary instrument for the much desired social change. They are also investigated the ethical and moral issues related to taxation, identifying the acts committed by both the state and taxpayers. Within this perspective is an analysis of the need to update the generic plant property tax values as embodiment of the contributory capacity principle, demonstrating the close relationship of that principle with the principle of social solidarity in order to demonstrate that such update reveals itself as an imperative constitutional.

Keywords: Fundamental Rights. Fundamental duties. Taxes. Generic plant. Property tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. CAPÍTULO 01 - DOS DEVERES FUNDAMENTAIS	13
1.1. O esquecimento doutrinário e a importância dos deveres.....	13
1.2. Evolução histórica.....	19
1.3. Os deveres fundamentais como categoria jurídica autônoma.....	25
1.4. Conceito de deveres fundamentais.....	27
1.5. Da relação entre deveres e direitos fundamentais	28
1.6. Eficácia jurídica dos deveres fundamentais	33
1.7. Dever fundamental: dever jurídico ou dever moral?	42
2. CAPÍTULO 02 - DO DEVER FUNDAMENTAL DE RECOLHER TRIBUTOS	47
2.1. Tributação e Estado Democrático de Direito	47
2.2. O custo dos direitos	48
2.3. O tributo como custo para a existência da própria sociedade.....	51
2.4. Ética e moral tributária.....	53
2.4.1. Ética tributária do legislador	58
2.4.2. Ética tributária das autoridades fazendárias	64
2.4.3. Ética tributária dos contribuintes	66
2.5. O dever de solidariedade e a cidadania fiscal	70
2.6. Aumento de tributo e rejeição social	74
3. CAPÍTULO 03 - A ATUALIZAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DO IPTU COMO IMPERATIVO CONSTITUCIONAL.....	76
3.1. Sistema Constitucional Tributário	76
3.2. Competência Tributária.....	77
3.3. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar	78
3.3.1. Regra da Legalidade	81
3.3.2. Regra da Irretroatividade	83
3.3.3. Regra da Anterioridade	84
3.3.4. Princípio Isonomia.....	86
3.3.5. Princípio da Capacidade Contributiva	88
3.3.5.1. A propriedade como índice de capacidade contributiva.....	90
3.3.5.2. Capacidade contributiva absoluta ou objetiva.....	92
3.3.6. Postulado da Razoabilidade.....	95
3.3.7. Postulado da Proporcionalidade.....	96
3.3.8. Postulado da Vedação ao Confisco.....	97
3.4. A regra-matriz de incidência tributária do IPTU.....	100
3.5. A base de cálculo do IPTU: valor venal como expressão da capacidade contributiva	104
3.6. Presunções tributárias nas Plantas Genéricas de Valores do IPTU	106
3.7. A atualização da Planta Genérica de Valores do IPTU como Imperativo Legal	109
CONCLUSÕES.....	112
REFERÊNCIAS	114

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo analisar a configuração do dever fundamental de pagar tributos, tema pouco difundido na doutrina nacional.

O objetivo geral pretendido com o presente trabalho é pesquisar os deveres fundamentais, desmistificando o referido termo através de argumentos tendentes a demonstrar que o dever fundamental de pagar tributos verdadeiramente existe no texto constitucional brasileiro, afeiçoando-se como uma imposição do próprio Estado Democrático de Direito e que a consagração do referido dever fundamental não configura uma limitação e em nada compromete os direitos fundamentais dos contribuintes assegurados no texto constitucional.

Os objetivos específicos almejados, por sua vez, são: a) demonstrar a importância dos deveres fundamentais no cenário jurídico atual; b) demonstrar que se trata de dever expressamente positivado na Constituição Federal; c) comprovar que a constatação acerca da existência de deveres fundamentais atinentes à tributação não representa limitação aos direitos fundamentais dos contribuintes; d) relacionar o Estado Fiscal ao Dever Fundamental de pagar tributo; e) demonstrar que a atualização periódica da chamada Planta Genérica de Valores - PGV para fins de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU revela-se como uma imposição constitucional para fins de realização do Princípio da Capacidade Contributiva.

O interesse pelo tema surgiu a partir do aprofundamento das pesquisas relacionadas aos Direitos Fundamentais realizado na disciplina “Constitucionalização dos Direitos Fundamentais”, especialmente após a leitura da obra do professor português José Casalta Nabais – “O dever fundamental de pagar impostos”.

A metodologia a ser adotada terá como fontes de pesquisas o estudo de doutrinas, repositórios jurisprudenciais, livros, revistas, documentários e a internet para atualização, bem como renovação de conceitos.

Nesta investigação será utilizado o método hipotético-dedutivo, indo além da pesquisa metodológica interpretativa das leis e da pesquisa metodológica qualitativa, com a finalidade de estabelecer um elo envolvendo o método histórico e o método evolutivo.

Em matéria de tributação, em razão da íntima relação do Direito Tributário com os ideais de liberdade, justiça e igualdade, chama a atenção a quantidade e a qualidade de trabalhos dedicados aos direitos dos contribuintes e aos limites à imposição estatal.

O mesmo não se verifica em relação ao dever de recolher tributos, sendo poucos os trabalhos dedicados ao tema, talvez em razão da associação equivocada da referida tese com a ideia de sanha arrecadatória do Estado e à crítica generalizada ao sistema tributário brasileiro, seja pela elevada carga tributária atualmente existente, seja pela própria complexidade do nosso modelo.

Reconhecendo a importância dos estudos sobre os direitos dos contribuintes e os limites à atividade impositiva do Estado, a proposta do presente trabalho é justamente desmistificar esta falsa compreensão, trazendo argumentos no sentido de demonstrar que o dever fundamental de recolher tributos não é sinônimo de tributação desmedida e em nada representa violação aos direitos fundamentais dos contribuintes.

A partir da pesquisa em relação aos deveres fundamentais, pretende-se analisar a sua configuração e demonstrar a sua existência no texto da Constituição Federal de 1988 e que eles representam a própria base de existência da atividade fiscal do Estado.

Dentre as inúmeras consequências da constatação do referido dever na atividade fiscal do Estado, será estudada com mais profundidade as suas implicações em relação ao IPTU e as consequências práticas na adoção da referida tese em relação ao referido tributo.

Restringindo a análise ao aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária do IPTU, com base no referencial teórico e jurisprudencial adotado, demonstrar-se-á que a atualização da planta genérica de valores do referido imposto revela-se como um imperativo constitucional.

O trabalho se inicia com uma abordagem acerca dos Deveres Fundamentais, sua evolução histórica, configuração e eficácia jurídica, apresentando as suas noções constitucionais e relacionando-os com os direitos fundamentais.

O capítulo seguinte é dedicado propriamente ao dever fundamental de pagar tributos, analisando o fenômeno da tributação no Estado Democrático de Direito, o custo dos direitos e

a análise dos tributos como indispensáveis para a existência da sociedade. Também são abordados os deveres de solidariedade e cidadania fiscal e, com vistas a imprimir um olhar filosófico no debate tributário, são introduzidos os conceitos de moral e ética, estabelecendo-se uma conexão entre a moral tributária do Estado e dos contribuintes.

No terceiro e último capítulo, é feita uma abordagem acerca da atualização da planta genérica de valores do IPTU, a partir de uma compreensão do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, suas regras, princípios e postulados, concluindo que a referida tarefa por parte do Poder Público, mais do que possível do ponto de vista jurídico, revela-se como um imperativo constitucional.

Ao final, são lançadas as conclusões, refletindo sobre a importância do dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito dentro de uma perspectiva inter-relacional com o Princípio da Solidariedade e da Cidadania Fiscal, com vistas a garantir e servir como fundamento de validade dos próprios direitos fundamentais assegurados no texto constitucional.

1. CAPÍTULO 01 - DOS DEVERES FUNDAMENTAIS

1.1. O esquecimento doutrinário e a importância dos deveres

Não há como negar a existência dos deveres fundamentais. Entretanto, apesar de ocupar o mesmo patamar hierárquico dos direitos fundamentais, diferentemente do que se verifica em relação a estes, o tema dos deveres fundamentais é praticamente esquecido no debate constitucional contemporâneo.

Na formulação de sua Teoria Pura do Direito, HANS Kelsen, ao estabelecer a distinção entre direitos e deveres, já demonstrava preocupação com a primazia atribuída aos direitos e o esquecimento dos deveres.

Usualmente contrapõe-se ao dever jurídico o direito como direito subjetivo, colocando este em primeiro lugar. Fala-se, no domínio do Direito, de direito e dever, não de dever e direito (no sentido subjetivo) como no domínio da Moral onde se acentua mais aquele do que este. Na descrição do Direito, o direito (subjetivo) avulta tanto no primeiro plano, que o dever quase desaparece por detrás dele e aquele - na linguagem jurídica alemã e francesa - é mesmo designado pela própria palavra com que se designa o sistema das normas que forma a ordem jurídica: pela palavra *Recht* (direito), *droit*.¹

Especificamente em relação aos deveres fundamentais, esse desinteresse doutrinário foi muito bem destacado pelo jurista português JOSÉ CASALTA NABAIS:

É preciso não esquecer que uma tal desconsideração relativamente aos deveres fundamentais mais não é do que um aspecto, de resto extremamente significativo, do fenómeno mais amplo do escasso desenvolvimento teórico e dogmático das chamadas ‘situações jurídicas passiva’ (isto é, das sujeições, deveres ou obrigações dos particulares) no direito público actual, fenómeno que tem a sua explicação, desde logo, no próprio significado originário da ideia de estado de direito. Com efeito, esta ideia, como forma histórica de solução da relação de tensão entre o

¹ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 88.

poder, que tem por essência a dominação sem fronteiras nem obstáculos, e o direito, cujo papel é justamente o de manter o exercício daquele dentro de determinados limites, de modo a assegurar aos cidadãos um âmbito de liberdade e autonomia, não poderia deixar de conferir dominância à luta pelo direito, expressa na afirmação específica das posições jurídicas activas dos particulares face ao(s) poder(es), o que levou a dar primazia quase absoluta à reivindicação da noção de direitos subjectivos públicos, mormente em reação ao entendimento (sustentado sobretudo por C. F. von GERBER e P. LABAND) de que os direitos ou as liberdades não passavam de meros reflexos do direito objetivo.²

No Brasil não é diferente. Poucas são as obras que se dedicam ao tema, talvez por conta da insatisfação generalizada da sociedade em relação à alta carga tributária atualmente existente no país. A doutrina nacional, por esta e por outras razões evidenciadas também em Portugal tem manifestado clara preferência ao estudo dos direitos fundamentais.

No plano normativo, apesar de a Constituição Federal de 1988 possuir um capítulo com o título “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, o tratamento atribuído aos direitos é infinitamente maior quando comparado aos deveres.

O referido fenómeno ocorre na grande generalidade dos países. A Constituição Espanhola de 1978 também possui um título denominado “De los derechos y deberes fundamentales”. A Constituição de Portugal de 1976 possui um capítulo denominado “Direitos e Deveres Fundamentais”. O detalhamento, todavia, atribui um tratamento quase que exclusivo aos direitos.

JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, referindo-se à Constituição Portuguesa assevera que a mesma “não consagra um catálogo de deveres fundamentais à semelhança dos direitos fundamentais”³. Na Constituição Brasileira de 1988, percebe-se o mesmo fenómeno. Apesar de haver expressa previsão legal acerca de alguns deveres fundamentais, a quantidade de direitos nela elencados é infinitamente maior. Tome-se como exemplo o extenso rol, não exaustivo, de direitos fundamentais elencados no art. 5º do texto constitucional.

Destarte, ainda que os deveres fundamentais estejam consagrados no texto constitucional ao lado dos direitos fundamentais, percebe-se um nítido tratamento diferenciado entre os direitos e os deveres.

² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 15-16.

³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 532.

Esse descompasso pode ser atribuído, em grande parte, à própria configuração do Estado de Direito e do que se poderia chamar de “herança liberal”, com a compreensão do indivíduo como titular de prerrogativas em face do Estado, o que teria redundado na preponderância absoluta dos direitos em face dos deveres.

Conforme asseverado por GREGORIO ROBLES:

Um fato social palpável é que na sociedade de nossos dias o sentimento do dever é obscuro. Com freqüência parece extinto, enquanto seu oposto, o sentimento reivindicativo, alcança as maiores cotas de intensidade. Sob um ponto de vista ético esse fenômeno se traduz em um decréscimo da solidariedade e em uma *justificação* do hedonismo.

A teoria do direito natural individualista proporcionou elementos ideológicos que, nesse tema, ainda alimentam a opinião pública. Pode parecer surpreendente que doutrinas formuladas no século XVII tenham calado tão fundo na mentalidade social vigente em nossa época. E, não obstante, isso acontece sempre: a opinião das massas, a chamada opinião pública, não se produz pela reflexão, mas vai sendo forjada década após década, lenta como o rio de lava que invade cada rincão. A explosão vulcânica da ideologia é sempre obra de uma minoria intelectual que, muitas vezes em um contexto adverso, abre brechas nas opiniões sobre as coisas. Keynes costumava dizer que aquilo que os políticos praticam em suas decisões econômicas, sem saber, são as teorias de economistas já defuntos. O mesmo acontece no terreno da filosofia política. A mentalidade coletiva não se forma da noite para o dia; é resultado de um longo processo de penetração de idéias. Tais idéias surgem na mente que, às vezes genialmente, as produziu, mas só se transformam em crenças coletivas quando as pessoas as assumem acriticamente como próprias.⁴

A influência do liberalismo contribuiu, portanto, para a construção da ideia fundada na preponderância da liberdade individual sobre a responsabilidade coletiva.

No caso europeu, conforme registro de NABAIS, em países como Alemanha, Itália, Espanha e Portugal, onde os regimes democráticos surgiram após a experiência nefasta de governos repressivos e autoritários, é natural - até como forma de reação a tais regimes e, no intuito de se evitar que eles se repetissem no futuro - que tenha havido uma preocupação muito maior com o reconhecimento de direitos do que com os deveres.

Por outro lado, tendo agora em conta especificamente o direito constitucional, estamos em crer que, para um tal esquecimento, contribuiu decisivamente o facto de uma boa parte das atuais constituições da Europa Ocidental terem sido, em geral,

⁴ ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. Tradução Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 18-19.

adoptadas na sequência da queda de regimes totalitários ou autoritários, regimes que, pelo menos ao nível da realidade constitucional (se bem que, por via de regra, com importantes apoios quer nos respectivos textos constitucionais, quer nas correspondentes dogmáticas), acabaram por atribuir uma predominância praticamente absoluta ao que, desde G. JELLINEK, se vem designando por status passivus ou status subjectionis do cidadão. Pois bem, como reacção a tais regimes e procurando evitar que regimes desse tipo viessem a instalar-se de futuro com o beneplácito de alguma (ainda que pretensa) abertura ou pretexto constitucional susceptível de interpretação nesse sentido, tanto as constituições aprovadas logo a seguir à segunda guerra mundial, de que são paradigma a Constituição Italiana (de 1947) e a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (de 1949), como, mais recentemente, as constituições da década de setenta, em que sobressaiem a Constituição Portuguesa (de 1976) e a Constituição Espanhola (de 1978), preocuparam-se de uma maneira dominante, ou mesmo praticamente exclusiva, com os direitos fundamentais ou com os limites ao(s) poder(es) em que estes se traduzem, deixando por conseguinte, ao menos aparentemente, na sombra os deveres fundamentais, esquecendo assim a responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas.⁵

Mutatis mutandi, a ideia aplica-se também ao Brasil, que experimentou um regime autoritário que antecedeu a Constituição Federal de 1988, repleta de direitos e garantias fundamentais.

INGO WOLFGANG SARLET, reconhecendo os referidos fatores apontados por NABAIS, acrescenta outros, como o individualismo e a falta de preocupação com a coletividade como determinantes para este fenómeno:

Tal hipertrofia dos direitos, por outro lado, guarda conexão com a noção de um cidadão pouco (ou quase nada) comprometido com a sua comunidade e seus semelhantes, o que, na perspectiva do Estado Social, acabou desafiando uma mudança. Em virtude da necessidade de moderação do excessivo individualismo, bem como o carácter demasiado liberal atribuído à ideia de Estado de Direito, contemplando dessa maneira, os elementos sociais e os deveres económicos, sociais e culturais.⁶

Ao atribuir as razões do referido esquecimento à própria configuração do Estado de Direito, NABAIS esclarece que:

⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 16-18.

⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 227-228.

(...) esta ideia, como forma histórica de solução da relação de tensão entre o poder, que tem por essência a dominação sem fronteiras nem obstáculos, e o direito, cujo papel é justamente o de manter o exercício daquele dentro de determinados limites, de modo a assegurar aos cidadãos um âmbito de liberdade e autonomia, não poderia deixar de conferir dominância à luta pelo direito, expressa na afirmação específica das posições jurídicas activas dos particulares face ao(s) poder(es), o que levou a dar primazia quase absoluta à reivindicação da noção de direitos subjectivos públicos, mormente em reação ao entendimento (sustentado sobretudo por C. F. von GERBER e P. LABAND) de que os direitos ou as liberdades não passavam de meros reflexos do direito objectivo.

Já que os deveres, decorrendo directamente do reconhecimento dos próprios poderes públicos, não careceriam de qualquer afirmação específica, havendo mesmo a convicção de que o seu conceito estaria destinado a dissolver-se no âmbito residual do conceito de supremacia do estado.⁷

E sintetiza:

Por outras palavras, podemos dizer, que se tratou tão-só de dar prioridade à liberdade (individual) sobre a responsabilidade (comunitária), o que se impõe, uma vez que esta pressupõe, não só em termos temporais mas também em termos materiais, a liberdade, que assim constitui um *prius* que dispõe de primazia lógica, ontológica, ética e política face à responsabilidade.⁸

Não se pode esquecer, entretanto, que com base no binómio liberdade-responsabilidade, a própria ideia de Estado de Direito impõe o reconhecimento dos deveres. Os direitos fundamentais, consoante será demonstrado adiante, estão umbilicalmente ligados aos deveres fundamentais, sendo estes o próprio fundamento de validade daqueles.

Daí a importância dos deveres fundamentais para a própria sobrevivência da sociedade, na medida em que tais deveres representam, justamente, os custos para a realização dos direitos fundamentais.

O Estado moderno está necessariamente ancorado em deveres fundamentais (defesa da pátria, sufrágio universal, participação política, subscrever um sistema de segurança, etc.), que são justamente os custos para a existência e funcionamento de uma comunidade organizada.⁹

⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 16.

⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 16.

⁹ OLIVEIRA, Wagner Pires de e OLIVEIRA, Ana Lúcia Gatto de. **O dever fundamental de pagar tributos**. Fórum Administrativo, Belo Horizonte, v. 3, n. 17, p. 914-915, jul., 2002, p. 914.

De existência inquestionável, os deveres fundamentais estão relacionados ao próprio exercício da cidadania e representam a participação ativa dos cidadãos na vida pública, verdadeiro imperativo para a vida em sociedade.

Para SARLET, o reconhecimento se deveres fundamentais

(...) reclama um mínimo de responsabilidade social no exercício da liberdade individual e implica a existência de deveres jurídicos (e não apenas morais) de respeito pelos valores constitucionais e pelos direitos fundamentais, inclusive na esfera das relações entre privados, justificando, inclusive, limitações ao exercício de direitos fundamentais.¹⁰

O conceito de dever fundamental, portanto, é complementar ao de direito fundamental. Os deveres fundamentais encontram seu fundamento de validade no princípio da solidariedade e expressam a responsabilidade coletiva dos indivíduos com vistas à manutenção de uma sociedade garantidora da satisfação dos próprios direitos fundamentais em uma relação implicacional.

De acordo com o escólio de NABAIS:

Podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos.¹¹

Conforme será demonstrado adiante, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional própria correlacionada aos direitos fundamentais e que traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objetivos do bem comum.

Daí a importância dos deveres fundamentais. O seu reconhecimento e consagração enquanto categoria constitucional autônoma tem por escopo não apenas estabelecer o seu

¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 228.

¹¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 64.

fundamento jurídico, mas também servir como limitação da interferência do Poder Público na esfera jurídica dos cidadãos.

1.2. Evolução histórica

Os deveres fundamentais - assim entendidos como normas jurídico-constitucionais viabilizadoras da própria existência e funcionamento do Estado e, da concretização dos direitos fundamentais - são frutos do constitucionalismo moderno.

Os conceitos de direitos e deveres fundamentais surgiram de forma concomitante, tendo como marco histórico mais importante¹² a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789¹³.

A referida declaração consagrou, pela primeira vez em um diploma normativo, três dos deveres fundamentais clássicos: o dever de obediência (art. 7º), o dever de pagar impostos (art. 13º) e o dever de suportar a privação da propriedade em caso de expropriação por utilidade pública (art. 17º).

Artigo 7º - Ninguém pode ser acusado, preso ou detido senão nos casos determinados pela Lei e de acordo com as formas por esta prescritas. Os que solicitam, expedem, executam ou mandam executar ordens arbitrárias devem ser castigados; mas qualquer cidadão convocado ou detido em virtude da Lei deve obedecer imediatamente, senão torna-se culpado de resistência.

¹² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 43.

Compartilhamos do mesmo entendimento de SARLET, no sentido de que as declarações inglesas - Magna Charta Libertatum (1215), Petition of Rights (1628), Habeas Corpus Act (1679), Bill of Rights (1689) e Act of Settlement (1707) - sem embargo da sua importante influência no desenvolvimento da afirmação dos direitos, não podem ser consideradas como o registro de nascimento dos direitos fundamentais, no sentido que hoje se atribui ao termo. Eis que os referidos documentos, apesar de limitarem o poder monárquico, não vinculavam o Parlamento, não sendo dotados, portanto, da necessária supremacia e estabilidade.

¹³ Apesar da divergência doutrinária sobre a paternidade dos direitos fundamentais, disputada entre a Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia (1776) e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), adotamos como marco histórico para os direitos fundamentais a declaração francesa, não apenas pela incontestável influência da doutrina iluminista francesa - de modo especial a de Rousseau e Montesquieu - sobre os norte-americanos, mas, sobretudo, pelo cunho universal e abstrato do documento francês, distinguindo-se pela preocupação mais com o Homem e seus direitos, do que com os direitos tradicionais dos indivíduos de determinada comunidade, que constituem o núcleo de proteção da declaração norte-americana.

Artigo 13º - Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.

Artigo 17º - Como a propriedade é um direito inviolável e sagrado, ninguém dela pode ser privado, a não ser quando a necessidade pública legalmente comprovada o exigir evidentemente e sob condição de justa e prévia indemnização.

A partir de então, a maioria das Constituições que se seguiu trouxeram a previsão expressa dos referidos deveres. Assim o fizeram, por exemplo, a Constituição da Espanha de 1812 e a Constituição Portuguesa de 1822, sendo esta última caracterizada pela profusão de deveres, assim retratada por NABAIS:

A afirmação dos deveres fundamentais é, de resto, muito acentuada no constitucionalismo português, que começou com uma constituição – a Constituição de 1822 – que contém uma previsão e afirmação dos deveres sem paralelo, por via de regra, nas constituições da época. Com efeito, nitidamente influenciada pela Constituição de Cádiz, a nossa primeira constituição, para além de subordinar o seu título I à epígrafe “dos direitos e deveres individuais dos Portugueses”, consagra uma série de deveres, no seu art. 19º, nestes termos: “Todo o português deve ser justo. Os seus principais deveres são: venerar a religião; amar a Pátria; defende-la com as armas, quando for chamado pela lei; obedecer à Constituição e às leis; respeitar as autoridades públicas; e contribuir para as despesas do Estado.”¹⁴

NABAIS adverte, porém, que nesta fase inaugural do constitucionalismo a presença de um extenso rol de deveres no texto constitucional é uma peculiaridade da constituição portuguesa, não se fazendo acompanhar nas demais cartas constitucionais do Estado Liberal e mesmo nas constituições portuguesas que se seguiram.

Nestes termos, compreende-se que os deveres fundamentais (rectius, os deveres constitucionais) do estado liberal se reconduzem aos deveres de defesa da pátria e de pagar impostos, os quais, para além de constituírem verdadeiros pressupostos da existência e funcionamento do estado, de algum modo se revelam como a outra face respectivamente da liberdade e da propriedade, os dois direitos que, no fundo, resumem todo o conjunto dos direitos fundamentais da época. Por isso e embora com enunciados e inserções constitucionais diversas, esses dois deveres são, em geral, os únicos que figuram nas constituições do estado liberal, sendo justamente isto o que se verificou nas nossas restantes constituições liberais, nas quais, em certo sentido, perpassa uma concepção do indivíduo e do cidadão menos empenhada

¹⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 45-46.

comunitariamente do que a que estava por detrás da Constituição de 1822. Isto, que é claramente visível relativamente à Carta Constitucional e à Constituição de 1838, vale, de algum modo, também face à Constituição de 1911, não obstante, por um lado, a consagração nesta também da obrigatoriedade do ensino primário elementar e do dever de registro civil e, por outro lado, de a sua declaração de direitos fundamentais ter por base a teoria republicana, que os torna indissociáveis da moralidade republicana.¹⁵

Os deveres fundamentais típicos das constituições do Estado Liberal resumem-se, portanto, ao dever de defesa da pátria e ao dever de pagar tributos, que se relacionam com os correlatos direitos fundamentais de primeira dimensão¹⁶ (liberdade e propriedade) vigentes à época e que constituem a própria base estrutural do Estado de Direito no liberalismo.

Com a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, o Estado, que em sua versão mínima preocupava-se tão somente com a vida política e a proteção das liberdades individuais (Estado do *laissez faire et laissez passer*), passa a se preocupar também com as relações socioeconômicas vivenciadas pelos indivíduos.

Surge então uma nova onda de direitos – os direitos fundamentais de segunda dimensão (saúde, educação, trabalho, assistência social, voto *et coetera*).

Mais recentemente, como resultado de novas reivindicações do ser humano, surgiram os direitos de terceira dimensão, que caracterizam-se por destinarem-se à proteção do homem não em sua individualidade, mas enquanto ser integrante de uma coletividade. Compreendem o direito ao meio-ambiente ecologicamente equilibrado, o direito à segurança, o direito à paz *et coetera*.

Há quem afirme a existência de uma quarta dimensão de direitos fundamentais, resultado do fenômeno da globalização e que compreenderia os direitos à democracia direta,

¹⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 48-49.

¹⁶ Optamos pela utilização da expressão “dimensões” em substituição à consagrada expressão “gerações” para designar as diversas fases de evolução dos direitos fundamentais não apenas por entendermos ser mais apropriada para retratar a característica marcante de cumulabilidade dos direitos das gerações anteriores com os novos direitos que vão surgindo, mas, sobretudo, por conta dos argumentos convincentes de Willis Santiago Guerra Filho (Processo Constitucional e Direitos Fundamentais) no sentido de que os direitos reconhecidos em uma geração podem assumir uma outra dimensão quando em relação com os novos direitos gestados posteriormente, como ocorreu, por exemplo, em relação ao direito de propriedade, típico de primeira geração, que, com o surgimento dos direitos de segunda geração, assumiu uma nova dimensão (de respeito à sua função social) e, com o surgimento dos direitos de terceira geração, assumiu mais outra dimensão (o respeito à sua função ambiental).

ao pluralismo, à informação, à mudança de sexo, o direito contra as manipulações genéticas e aqueles relacionados à biotecnologia.

Há ainda os que afirmam existir uma quinta e até mesmo uma sexta dimensão de direitos, muito embora não tenha havido sequer a sua consagração nas ordens jurídicas interna e internacional. O certo é que, independentemente da quantidade de gerações, o surgimento de novas dimensões de direitos fundamentais faz ampliar também o rol de deveres correlatos aos respectivos direitos, em uma relação quase que simbiótica.

As novas dimensões de direitos passam a exigir não apenas prestações positivas por parte do Estado, mas impõem também deveres (associados aos novos direitos) aos cidadãos.

Ora, todos estes direitos, se por um lado, como direitos que são, exprimem exigências do indivíduo face ao estado, assim alargando e densificando a esfera jurídica fundamental do cidadão, por outro lado, também limitam de algum modo essa mesma esfera através da convocação de deveres que lhes andam associados ou coligados.¹⁷

Com efeito, ainda durante o Estado Liberal, na primeira dimensão de direitos fundamentais, o dever de votar surge associado ao direito de voto, desencadeando ainda outros deveres como o de recenseamento eleitoral e o de colaborar com a administração eleitoral.

Com o fracasso do Estado Liberal e a ascensão do Estado Social, surgem os direitos sociais, econômicos e culturais e, correlatos a eles, os deveres fundamentais, dentre os quais podemos destacar: o dever de escolaridade obrigatória, o dever de educação dos filhos por parte dos pais, o dever de exploração do solo (função social da propriedade), o dever de exercer determinadas funções públicas não remuneradas, entre outros.

Finalmente, o surgimento da terceira dimensão de direitos fundamentais – os chamados “direitos de solidariedade” - cujo conteúdo é definido necessariamente em razão do interesse comum (direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, ao patrimônio

¹⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 50-51.

cultural) faz surgir os deveres a ele correlacionados, quais sejam: dever de defesa do ambiente, dever de preservação, defesa e valorização do patrimônio cultural, entre outros.

Em razão da própria estrutura dos referidos direitos, que são, por um lado, direitos e, por outro lado, deveres para o respectivo titular, ou seja, direitos que, de algum modo, acabam por se voltar contra os próprios titulares, NABAIS, denomina-os de “direitos boomerang” ou “direitos com efeito boomerang”.¹⁸

Verifica-se, portanto, um fortalecimento dos deveres fundamentais a partir do Estado Social, alargando-se o catálogo de deveres fundamentais para acrescentar aos clássicos deveres do Estado Liberal (dever de pagar tributos e dever de defesa da pátria), os deveres econômicos, sociais, culturais e ecológicos.

No Brasil, há quem, a exemplo de CAROLINE VIEIRA RUSHEL¹⁹, sustente a existência dos deveres fundamentais no texto constitucional desde a Constituição Imperial de 1824 que previa a responsabilidade de todos os brasileiros pegarem armas para a proteção brasileira. O dever, naquele período, tinha a finalidade de assegurar a soberania nacional, atribuindo aos cidadãos a obrigação de defesa do país.

A referida autora afirma ainda que era possível encontrar deveres do Congresso Nacional, do Poder Executivo, bem como o dever de respeito às diferentes crenças religiosas na Constituição de 1891²⁰.

Apesar do registro histórico da previsão de deveres nas constituições de 1824 e 1891, a primeira regulamentação da Declaração de Direitos e Deveres do Cidadão em um texto constitucional brasileiro somente ocorreu com a Constituição de 1934, onde os deveres de proteção à liberdade individual adquiriram efetivo reconhecimento constitucional.

A Constituição de 1937, inobstante tenha sido outorgada, também aponta deveres da União e, na Constituição de 1946 são apresentados diversos deveres relacionados às finanças públicas.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 52-53.

¹⁹ RUSHEL, Caroline Vieira. O dever fundamental de proteção ambiental. In: **Direito & Justiça**, Porto Alegre, v. 33, n. 2, p. 231-266, dez. 2007, p. 235.

²⁰ RUSHEL, Caroline Vieira. O dever fundamental de proteção ambiental. In: **Direito & Justiça**, Porto Alegre, v. 33, n. 2, p. 231-266, dez. 2007, p. 231.

As Constituições de 1967 e 1969 contêm a previsão de deveres relacionados ao respeito perante o Estado aos cultos religiosos.

Por derradeiro, na Constituição de 1988 foi regulamentado o dever fundamental relacionado aos ideais de solidariedade.

A evolução histórica demonstra que a “onda” de gerações ou dimensões, característica dos direitos fundamentais, também se aplica em relação aos deveres fundamentais. Inicialmente restritos à defesa da pátria e ao pagamento de tributos, o número de deveres fundamentais vem se ampliando para acompanhar a correspondente evolução dos direitos fundamentais.

Constatando o referido fenômeno, CRISTINA PAUNER CHULVI assevera que:

De forma similar a lo que ocurre con los derechos fundamentales, podemos afirmar que existe una relación directa entre el reconocimiento constitucional de distintos tipos de deberes y el modelo estatal vigente en el tiempo de su constitucionalización.²¹

Na medida em que o leque de direitos fundamentais é ampliado, passa-se a exigir não apenas prestações positivas por parte do Estado, mas também prestações por parte do indivíduo em relação ao Estado e à sociedade em uma relação simbiótica, ampliando-se o catálogo dos deveres fundamentais.

Dessa forma, a consolidação dos direitos fundamentais faz surgir novos deveres, como o de proteção ao meio ambiente e do patrimônio cultural, o dever de educação dos filhos por parte dos pais, o dever de cuidar dos idosos e a própria consolidação do dever fundamental de pagar tributos.

O fato é que os deveres fundamentais consagrados nos textos constitucionais brasileiros acompanharam a evolução cronológica dos direitos fundamentais, de maneira que à medida que os indivíduos se tornavam destinatários de direitos, amadurecia o Estado Democrático de Direito, com a previsão de obrigações para com o Estado e a coletividade.

²¹ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 38.

1.3. Os deveres fundamentais como categoria jurídica autónoma

Os deveres fundamentais, ao contrário do que o seu fraco tratamento constitucional parece sugerir, devem ser encarados como uma categoria jurídica própria, para que sejam perfeitamente compreendidos.

A respeito do tema, preleciona NABAIS:

Deste modo, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais, consubstanciado na figura dos direitos fundamentais²².

Essa autonomia dos deveres fundamentais, enquanto categoria jurídica, não deve ser confundida com a ideia de dissociação dos direitos fundamentais. Muito pelo contrário, os deveres fundamentais devem ser compreendidos como uma categoria totalmente relacionada e mesmo limitadora dos próprios direitos fundamentais.

Ainda de acordo com o constitucionalista português:

O que não impede, e embora isto pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimónios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais²³.

Destarte, na tipologia dos deveres fundamentais, podemos identificar a existência de deveres cuja conformação se dá exatamente a partir do direito fundamental a que estão correlacionados. É o caso, por exemplo, do dever fundamental de proteção do meio ambiente,

²² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 37-38.

²³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 38.

cuja conformação se dá a partir do reconhecimento do direito fundamental a um meio ambiente equilibrado. Trata-se de um típico direito-dever, previsto expressamente no art. 225 da Constituição Federal de 1988.

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Outro bom exemplo de direito-dever é o dever fundamental de promoção da saúde, cuja conformação se dá a partir da vinculação ao comando normativo previsto no art. 196 do texto constitucional, que prevê o direito à saúde.

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

É preciso atentar, entretanto, que nem todo dever fundamental é conexo a um direito fundamental. A existência de deveres conexos não afasta a autonomia dos deveres fundamentais. Ainda que sirvam de justificativa constitucional para eventuais limitações ou restrições, não podem ser confundidos com elas.

Existem deveres fundamentais, portanto, que são autônomos e, como tal, não se relacionam diretamente à conformação de nenhum direito fundamental.

Exemplo desta categoria é o dever de votar, previsto expressamente no art. 14, §1º da Constituição Federal de 1988 como obrigatório para os alfabetizados maiores de 18 anos e com idade igual ou inferior a 70 anos.

Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante:
(...)
§ 1º O alistamento eleitoral e o voto são:
I - obrigatórios para os maiores de dezoito anos;
II - facultativos para:

- a) os analfabetos;
- b) os maiores de setenta anos;
- c) os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos.

O mesmo se diga em relação ao dever fundamental de prestar serviço militar e ao dever fundamental de pagar tributos, típicos exemplos de deveres autônomos que não se relacionam diretamente a qualquer direito, com destaque para este último, que constitui objeto de investigação no presente trabalho e, pela sua importância, foi dedicado um capítulo próprio.

1.4. Conceito de deveres fundamentais

Conforme visto anteriormente, os deveres fundamentais correspondem a uma categoria jurídico-constitucional própria, cuja conformação pode estar relacionada ou não a um correlato direito fundamental.

A partir do reconhecimento da autonomia dos deveres fundamentais e do seu objetivo que consiste na realização do bem comum, já é possível, para NABAIS, formular um conceito para estes deveres. Não um conceito absoluto e definitivo, mas um conceito relativo que pode ser aplicado na maioria dos casos.

Nestes termos, podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos.²⁴

Fazendo um paralelo deste conceito com o conceito de direitos fundamentais, conclui o autor português serem os deveres fundamentais “posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais”.²⁵

É exatamente o oposto dos direitos fundamentais, que representam uma posição jurídica ativa do indivíduo em face do Estado.

²⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 64.

²⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 64.

Isso não significa dizer que os deveres fundamentais correspondem a uma situação de inércia, um comportamento passivo do titular. Sob esta ótica, os deveres fundamentais representam verdadeiras situações ativas, na medida em que demandam um comportamento comissivo ou omissivo do seu titular, podendo, portanto, ser objeto de violação.

NABAIS chega a afirmar que os deveres fundamentais constituem o pressuposto geral da existência e funcionamento do Estado e, como tal viabilizador dos direitos fundamentais.

Por fim, menciona-se que os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do consequente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da proteção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos.²⁶

Os deveres fundamentais são compreendidos como encargos exigidos dos cidadãos em prol da comunidade, decorrente do dever de solidariedade existente entre os indivíduos.

Trata-se, portanto de uma categoria jurídico-constitucional própria, que impõe aos cidadãos, com base no princípio da solidariedade, a prestação de determinadas condutas com a finalidade de proporcionar a formação e a manutenção de uma base material necessária para a promoção e concretização dos direitos fundamentais por parte do Estado.

1.5. Da relação entre deveres e direitos fundamentais

Apesar da autonomia existente entre os direitos e os deveres fundamentais, as referidas categorias jurídicas são indissociáveis, sendo perfeitamente possível identificar uma intrínseca relação entre elas.

SARLET, ao relacionar as duas categorias, assevera que:

Os deveres fundamentais – como já referido – guardam íntima (embora não exclusiva) vinculação com a assim designada dimensão objetiva dos direitos

²⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 59.

fundamentais. Com efeito, já foi assentado que os direitos fundamentais, além de dizerem respeito à tutela e promoção da pessoa na sua individualidade, considerada como titular de direitos, representam valores da comunidade no seu conjunto, valores estes que o Estado e a sociedade devem respeitar, proteger e promover. É neste sentido que não se deveria esquecer que direitos (fundamentais ou não) não podem ter uma existência pautada pela desconsideração recíproca. Não é à toa que a máxima de que direitos não podem existir sem deveres segue atual e mais do que nunca exige ser levada a sério, ainda mais quando na atual CF houve menção expressa, juntamente com os direitos, a deveres fundamentais, como dá conta a redação do art. 5º, caput, ao se referir aos direitos e deveres individuais e coletivos, isto sem levar em conta outras referências diretas a deveres ao longo do texto constitucional.²⁷

Reiterando a ideia de que os deveres fundamentais integram a matéria dos direitos fundamentais, NABAIS explica o brocardo que afirma não existir direitos sem os correlatos deveres e vice-versa:

No mesmo sentido das intensas relações entre os direitos e os deveres fundamentais vai a ideia de que não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos. Não há direitos sem deveres, porque não há garantia jurídica ou fáctica dos direitos fundamentais sem o cumprimento dos deveres do homem e do cidadão indispensáveis à existência e funcionamento da comunidade estadual, sem a qual os direitos fundamentais não podem ser assegurados nem exercidos. E não há deveres sem direitos, porque é de todo inconcebível um estado de direito democrático assente num regime unilateral de deveres, já que contra ele se levantariam as mais elementares exigências de justiça e de respeito pelos direitos humanos, como o demonstra à sociedade a específica dimensão histórica dessa fórmula, que simultaneamente teve por objetivo e constituiu a base fundamental da instituição do estado constitucional democrático, e está bem patente na expressão ‘no taxation without representation’, que foi uma das principais bandeiras das revoluções liberais, mormente da americana.²⁸

Esta relação intrínseca entre direitos e deveres é identificada também por Kelsen, para quem:

Se se afasta a hipótese dos direitos naturais e se reconhecem apenas os direitos estatuídos por uma ordem jurídica positiva, então verifica-se que um direito subjetivo, no sentido aqui considerado, pressupõe um correspondente dever jurídico, é mesmo este dever jurídico.²⁹

²⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 227.

²⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 119-120.

²⁹ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 91.

Há quem, a exemplo de CHULVI³⁰, sustente não haver necessária correlação entre os direitos e os deveres fundamentais. De acordo com a referida autora, deveres como o de pagar tributos e o de defesa, por exemplo, não possuem um correlato direito fundamental.

Apesar de reconhecermos que os referidos deveres não geram um direito automático a alguém, entendemos que, ainda nesses casos, os deveres fundamentais funcionam, em maior ou menor medida, como limite imanente a algum direito fundamental.

Relacionam-se com os deveres fundamentais, sobretudo para delimitar o próprio conteúdo dos direitos fundamentais. Ainda de acordo com NABAIS:

Desse modo, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, e embora isto pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimónios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais.³¹

Os deveres fundamentais funcionam como verdadeiros limites imanentes aos direitos fundamentais, servindo ainda como garantia – ainda que indirectamente – não somente dos direitos fundamentais do próprio titular, mas também – e, às vezes, exclusivamente - dos direitos fundamentais de outras pessoas.

Assim, tomando como exemplo o direito de liberdade, é perfeitamente possível que um dever fundamental delimite o conteúdo normativo do referido direito em relação a uma determinada pessoa com vistas a assegurar o mesmo direito de liberdade da coletividade.

O dever fundamental se relaciona com o direito fundamental, servindo-o de garantia, ainda que os direitos fundamentais sejam de titularidade diversa daquele que possui o dever fundamental.

³⁰ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 35.

³¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 37-38.

De mais a mais, a limitação ao direito fundamental pode já se encontrar expresso no próprio texto constitucional. Há também situações, como sói em acontecer com as normas constitucionais de eficácia limitada³², em que é necessária a edição de uma lei ulterior para atribuir eficácia ao direito nela estatuído.

Após enunciar que é aplicável ainda aos deveres fundamentais o regime geral dos direitos fundamentais, NABAIS estabelece uma relação mais estreita entre os direitos e os deveres fundamentais, nos seguintes termos:

Passando agora à relação mais estreita dos deveres fundamentais com a própria figura ou categoria dos direitos fundamentais é de salientar, por um lado, a (de)limitação do conteúdo dos direitos pelos deveres e, por outro lado, a (de)limitação do conteúdo dos deveres pelos próprios direitos fundamentais. Quanto ao primeiro aspecto é, desde logo, de assinalar que todos os deveres fundamentais limitam, pela sua natureza, a esfera de liberdade dos indivíduos. Com efeito, constituindo os deveres fundamentais limites a posições de vantagem necessárias a uma harmónica composição de interesses opostos apta a impedir, quer uma prevalência dos interesses do estado, quer um reconhecimento sem limites dos interesses dos indivíduos, todos eles, independentemente ou para além da eventual associação ou coligação específica que tenham com determinados direitos, acabam por afectar ou restringir o conteúdo das liberdades individuais.³³

Significa, portanto, que os deveres fundamentais podem delimitar a amplitude normativa de um direito fundamental ou mesmo dar legitimidade à edição de outros deveres.

SARLET destaca ainda a assimetria existente na relação entre direitos e deveres fundamentais, mesmo quando estes atuem como fundamento para a restrição daqueles:

Neste mesmo contexto, da relação entre os deveres fundamentais (aqui compreendidos como – também atuando como fundamentos da restrição de direitos) com os direitos fundamentais, importa que se deixe consignado que, em geral, mesmo aqui não se poderá falar de uma relação simétrica, visto que os deveres fundamentais, ainda mais quando não forem conexos (mas mesmo neste caso, ressalvadas as peculiaridades) não implicam a possível restrição de um determinado direito, mas podem resultar na restrição de vários direitos fundamentais, como bem demonstra o já referido exemplo da função (dever) social da propriedade.³⁴

³² SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 81.

³³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 122-123.

³⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 232.

Fazendo referência à doutrina alemã, NABAIS enfatiza a assinalagmaticidade entre direitos e deveres, chamando a atenção para o fato de que a simetria é uma exceção nos estados democráticos e uma regra nos estados totalitários - marcado pelo primado dos deveres e a eliminação dos direitos.

Uma significativa parte da doutrina alemã fala a este propósito do princípio da assinalagmaticidade ou da assimetria. Todavia, uma tal expressão está longe de ser exacta pois a apontada simetria entre direitos e deveres fundamentais, que seria regra nos estados totalitários e exceção nos estados democráticos, na realidade não se verifica: relativamente aos estados totalitários, porque aí vigora um total primado dos deveres, que traduz na prática a eliminação pura e simples dos direitos, ou seja, a sua conversão em funções; e, relativamente aos estados democráticos, porque as excepções inventariadas (os chamados direitos-deveres) ainda exprimem o primado dos direitos, já que apenas em parte do seu conteúdo se encontram identificados e absorvidos pelos (correspondentes) deveres, limitando-se estes seja a excluir a liberdade negativa (assim no caso do direito-dever de voto), seja a impor um conteúdo mínimo (como é o que se verifica relativamente ao direito-dever dos pais de manutenção e educação dos filhos).³⁵

Ainda a respeito dessa relação entre direitos e deveres fundamentais, entendendo haver uma preponderância daqueles em relação a estes, afirmam GILMAR FERREIRA MENDES, INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO e PAULO GUSTAVO GONET BRANCO:

O indivíduo tem, primeiro, direitos, e, depois, deveres perante o Estado, e que os direitos que o Estado tem em relação ao indivíduo se ordenam ao objetivo de melhor cuidar das necessidades dos cidadãos.³⁶

Sintetizando esta questão, assim se manifesta o constitucionalista português JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE:

Os deveres fundamentais, mesmo os aparentemente associados a direitos, constituem, na generalidade dos casos, uma realidade autónoma e exterior a cada um deles, embora, na medida em que são explicitações de valores comunitários, possam fundamentar a limitação dos direitos fundamentais em geral, designadamente das

³⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 35.

³⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 233.

liberdades. Normalmente, a consagração de deveres fundamentais significa, pois, a previsão expressa de um valor ou interesse comunitário, satisfazendo uma das exigências do n.º 2 do artigo 18.º para que o legislador possa restringir os direitos, liberdades e garantias.

Por vezes, a medida constitucional dos deveres e dos valores comunitários correspondentes justificará uma interpretação limitativa do próprio direito fundamental, interferindo assim directamente na determinação do seu conteúdo – pode falar-se então de deveres imanentes. Em nenhum caso, porém, essa interferência será total, pois nunca poderá afectar o conteúdo essencial do direito: a intensidade dos deveres será sempre inferior à das faculdades reconhecidas.³⁷

Inquestionável, portanto, a relação entre direitos e deveres fundamentais, apesar de se tratarem de categorias jurídicas distintas, na medida em que estes últimos integram o estatuto constitucional do indivíduo.

1.6. Eficácia jurídica dos deveres fundamentais

A discussão acerca da eficácia jurídica dos deveres fundamentais demanda uma compreensão mais aprofundada acerca das normas constitucionais programáticas, sua eficácia e aplicabilidade.

Com a transição do Estado Liberal para o Estado Social, as constituições que se seguiram procuraram estabelecer fórmulas que conciliassem os interesses entre o liberalismo e o socialismo, inserindo em seu texto normas veiculadoras de programas a serem seguidos pelo Estado – as chamadas normas programáticas.

PONTES DE MIRANDA, em fórmula precisa, assim conceitua as normas programáticas:

Regras jurídicas programáticas são aquelas que o legislador, constituinte ou não, em vez de edictar regra jurídica de aplicação concreta, apenas traça linhas diretoras, pelas quais se hão de orientar os poderes públicos. A legislação, a execução e a

³⁷ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 159-160.

própria justiça ficam sujeitas a esses ditames, que são como programas dados à função legislativa.³⁸

Aproveitando-se dos ensinamentos de renomados constitucionalistas como CRISAFULLI, CANOTILHO e JOSÉ AFONSO DA SILVA, o não menos brilhante jurista PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA estabelece um conceito próprio e preciso para as normas programáticas:

São normas jurídicas inseridas na Constituição Jurídica que representam uma tentativa do constituinte em conciliar os interesses opostos dos grupos sociais, tendo conteúdo econômico-social, função eficaz de programa, que, entretanto, obrigam os órgãos integrantes da organização política do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário), mediante a determinação dos princípios que por eles devem ser cumpridos.³⁹

Conforme noticiado ainda por PIMENTA⁴⁰, a doutrina norte-americana – denominada por ele de “doutrina clássica”, foi quem primeiro examinou a eficácia das normas constitucionais programáticas, estabelecendo uma distinção entre normas “self-executing” e “not self executing”.

O maior expoente desta corrente doutrinária foi o Ministro da Suprema Corte de Michigan, Thomas M. Cooley, o primeiro a atentar para a existência de normas insertas no texto constitucional que dependeriam de outras normas infraconstitucionais para que pudessem ser aplicadas.

A constitutional provision may be said to be self-executing if supplies a sufficient rule by means of which the right given may be enjoyed and protected, or the duty imposed may be enforced; and it is not self-executing when is merely indicates principles may be given the force of law. Thus a constitution may very clearly require county and town government; but if it fails to indicate its range, and to provide proper machinery, it is not this particular self-executing and legislation is essential. Rights in such a case may lie dormant until statutes shall provide for them, thought in so far as any distinct provision is made which by itself is capable of

³⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. t. I. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 126-127.

³⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 137.

⁴⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 145.

enforcement, it is law, and all supplementary legislation must be in harmony with it.⁴¹

No Brasil, a doutrina clássica foi difundida por RUY BARBOSA, que conceitua as normas auto-executáveis como sendo

as determinações, para executar as quais não se haja mister de constituir ou designar uma autoridade, nem criar ou indicar um processo especial, e aquelas onde o direito instituído se ache armado por si mesmo, pela sua própria natureza, dos seus meios de execução e preservação.⁴²

Já as não auto-executáveis são as que

não revestem dos meios de ação essenciais ao seu exercício os direitos, que outorgam, ou os encargos, que impõem: estabelecem competências, atribuições, poderes, cujo uso tem de aguardar que a Legislatura, segundo o seu critério, os habilite a se exercerem.⁴³

O próprio RUY, no entanto, já reconhecia que “não há, numa Constituição, cláusulas, a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm força imperativa de regras ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos”.⁴⁴

Foi o italiano VEZIO CRISAFULLI⁴⁵ quem primeiro se contrapôs a esta doutrina clássica. Fazendo referência expressa ao pensamento do referido autor, assim sintetiza PIMENTA:

Disso decorre que, no entendimento do festejado mestre, no direito vigente não se pode falar em eficácia programática (ou diretiva) em contraposição à eficácia propriamente obrigatória, porque qualquer norma constitucional deve desde logo ser obrigatória nos confrontos de qualquer potestade estatal discricionária, compreendida inclusive a potestade legislativa. Sendo assim, a discricionariedade

⁴¹ COOLEY, Thomas M. **A treatise on the Constitutional Limitations Power of the States of American Union**. 7. ed. Boston, Little, Brown and Co, 1903, p. 121.

⁴² BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal Brasileira**. v.2. São Paulo: Saraiva, 1932, p. 489.

⁴³ BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal Brasileira**. v.2. São Paulo: Saraiva, 1932, p. 489.

⁴⁴ BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal Brasileira**. v.2. São Paulo: Saraiva, 1932, p. 489.

⁴⁵ CRISAFULLI, Vezio. Le norme “programmatiche” della costituzione. In: **Stato, popolo, governo – illusioni e delusioni costituzionale**. Milano: Giuffrè, 1985, p. 54-84.

dos agentes públicos também é afetada pelas normas programáticas, posto que estas disciplinam imediatamente o exercício das potestades discricionárias, sendo suscetíveis de impugnação os atos administrativos contrastantes com aquelas.⁴⁶

E conclui:

Resulta do exposto que a noção de normas programáticas é profundamente alterada com o pensamento de Crisafulli, segundo o qual é correto falar na existência destas apenas no sentido de que, ao invés de regularem desde o primeiro momento, de modo direto e imediato, determinadas ordens de situações e descrições, regulam comportamentos públicos. Contudo, a distinção de tais normas com as demais, diretamente aplicáveis, não deve fundamentar-se apenas no critério de serem aquelas dirigidas ao legislador, e sim de que incidem sobre todos os órgãos incumbidos de fazer atuar, normativamente, os programas descritos nas normas programáticas. Depende, pois, do princípio da legalidade existente em cada ordenamento jurídico.⁴⁷

Esta concepção moderna representa um verdadeiro divisor de águas no que tange às normas constitucionais programáticas, reconhecendo-lhes eficácia – como qualquer outra – ainda que para paralisar a eficácia de todas as normas jurídicas contrárias a seus princípios.

No Brasil, esta corrente é adotada pela maioria da doutrina, tendo como maior expoente JOSÉ AFONSO DA SILVA que, em trabalho magistral, esclarece que “não se nega que as normas constitucionais têm eficácia e valor jurídico diversos umas das outras, mas isso não autoriza recusar-lhes juridicidade”⁴⁸, para em seguida lançar as suas conclusões:

Em conclusão, as normas programáticas têm eficácia jurídica imediata, direta e vinculante nos casos seguintes:

- I – estabelecem um dever para o legislador ordinário;
- II – condicionam a legislação futura, com a consequência de serem inconstitucionais as leis ou atos que os ferirem;
- III – informam a concepção do Estado e da Sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante a atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e revelação dos componentes do bem comum;
- IV – constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas;
- V – condicionam a atividade discricionária da administração e do judiciário;

⁴⁶ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 152-153.

⁴⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 153.

⁴⁸ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 80.

VI – criam situações jurídicas subjetivas, de vantagem ou de desvantagem, o que será visto no capítulo seguinte.⁴⁹

Em relação à eficácia das normas constitucionais veiculadoras de direitos e deveres fundamentais, verifica-se uma nítida diferenciação entre ambas as categorias. Enquanto os direitos, por sua própria natureza, são diretamente aplicáveis⁵⁰, os deveres fundamentais necessitam de concretização legislativa para que possam dar ensejo ao surgimento de obrigações jurídicas individualizadas.

Os direitos fundamentais, uma vez reconhecidos, criam verdadeiros direitos subjetivos. Já os deveres fundamentais são dirigidos primordialmente ao legislador, com vistas à sua efetiva concretização através da atividade legiferante, respeitados, obviamente, as limitações constitucionais ao poder de tributar representadas nas regras e princípios constitucionais tributários.

Mesmo os deveres fundamentais consolidados no texto constitucional e que configurem um tipo obrigacional dependerão sempre do legislador infraconstitucional, ainda que seja para a criação da norma que prevê a sanção para o caso de descumprimento.

Exatamente neste sentido o posicionamento de CANOTILHO:

Os ‘deveres fundamentais’, ou melhor, as normas da constituição que consagram deveres fundamentais, só excepcionalmente têm a natureza estrutura de ‘direito diretamente aplicável’. Ressalvado, porventura, alguns deveres ‘directamente exigíveis (Jorge Miranda) como, por ex., o dever de educação dos filhos (cf. CRP art.36/3 e 5), a generalidade dos deveres fundamentais pressupõe uma interpositivo legislativa necessária para a criação de esquemas organizatórios, procedimentais e processuais definidores e reguladores do cumprimento de deveres.⁵¹

⁴⁹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 164.

⁵⁰ Exceção feita às normas constitucionais de eficácia limitada – na célebre classificação proposta por José Afonso da Silva – que dependem da atuação legislativa para aplicabilidade dos direitos.

⁵¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 535.

Essa necessidade de intermediação legislativa faz surgir na doutrina diversas correntes acerca da sua efetividade.

Uma corrente mais radical, capitaneada por Kelsen, entende que os deveres previstos no texto constitucional configuram elementos juridicamente irrelevantes. Eis que inexistente norma jurídica sancionadora para o caso de seu descumprimento.

A situação de fato em presença pode, assim, ser descrita sem se pressupor a existência de uma norma desprovida de sanção constitutiva de um dever de prestar, já que o pode ser como simples limitação da validade de uma norma estatuidora de uma sanção.

Não pode evidentemente negar-se que o legislador pode pôr um ato - e isto através de um processo conforme à norma fundamental - cujo sentido subjetivo seja uma norma que prescreva uma determinada conduta humana, sem que seja posto um outro ato cujo sentido subjetivo seja uma norma que estatui, para a hipótese da conduta oposta, um ato coercitivo como sanção, e sem que, como no caso da obrigação natural, a situação possa ser descrita como limitação da validade de uma norma estatuidora de um ato de coação. Nesse caso, se a norma fundamental pressuposta é formulada como uma norma estatuidora de atos de coerção, o sentido subjetivo do ato em questão não pode ser interpretado como sendo o seu sentido objetivo, nem a norma que é o seu sentido subjetivo pode ser interpretada como norma jurídica, mas ambos têm de ser considerados como juridicamente irrelevantes.⁵²

Uma outra corrente reconhece a relevância jurídica dos preceitos veiculadores de deveres fundamentais, divergindo apenas quanto à vinculação direta e imediata dos referidos preceitos.

Há ainda quem, a exemplo de SARLET, reconheça a possibilidade de se atribuir eficácia e aplicabilidade imediata aos deveres fundamentais.

Em termos gerais, no que diz com o seu conteúdo, o regime jurídico dos deveres fundamentais guarda sintonia com o regime jurídico dos direitos fundamentais, guardadas, é claro, as distinções entre as diferentes dimensões de direitos fundamentais, bem como a sua natureza defensiva ou prestacional. Nesse sentido, é possível afirmar que os deveres fundamentais podem – a depender do caráter da norma jurídico-constitucional que os fundamenta – ter eficácia e aplicabilidade imediatas, mas que tais características, no plano de deveres, devem, a depender da

⁵² Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 37.

hipótese, ser compreendidas de modo distinto do que ocorre com os direitos fundamentais.⁵³

É preciso, desde já, afastar a classificação dos deveres fundamentais como normas jurídicas irrelevantes. De acordo com a moderna concepção acerca da efetividade das normas constitucionais anteriormente estudada, atribuída ao italiano VEZIO CRISAFULLI e difundida entre nós por JOSÉ AFONSO DA SILVA, todas as normas constitucionais possuem eficácia jurídica e, como tal, são imediatamente aplicáveis nos limites dessa eficácia.

De mais a mais, em se tratando de normas dotadas de valores impescindíveis à vida social e à própria dignidade da pessoa humana, somente uma visão limitada da norma jurídica como suficiente em si mesma, poderia esvaziar os deveres fundamentais de qualquer conteúdo material.

O fato de existirem normas constitucionais que demandam a atuação do legislador para disciplinar o conteúdo do referido dever não lhes retira a eficácia. Nas lições magistrais de JOSÉ AFONSO DA SILVA:

Temos que partir, aqui, daquela premissa já tantas vezes enunciada: não há norma constitucional alguma destituída de eficácia. Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre uma inovação na ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da constituição a que aderem e a nova ordenação instaurada. O que se pode admitir é que a eficácia de certas normas constitucionais não se manifesta na plenitude dos efeitos jurídicos pretendidos pelo constituinte enquanto não se emitir uma norma jurídica ordinária ou complementar executória, prevista ou requerida.⁵⁴

NABAIS deixa claro ainda que as normas jurídicas veiculadoras de deveres fundamentais, possuem eficácia jurídica muito maior quando comparadas com as normas programáticas.

Ora, a primeira ideia a acentuar em sede geral a este propósito é a de que os preceitos constitucionais relativos aos deveres não são meramente proclamatórios, nem contêm simples normas programáticas no sentido tradicional ou (actualmente) no sentido estrito de normas consagradoras de meras directivas da acção estadual de

⁵³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 230-231.

⁵⁴ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 81.

alcance essencialmente político. Eles são antes normas jurídico-constitucionais com uma específica eficácia jurídica que vai muito para além da que é própria daquelas normas programáticas, já que consagram posições jurídicas subjectivas dos cidadãos embora passivas.⁵⁵

Os deveres fundamentais não possuem o seu conteúdo concretizado de forma plena no texto constitucional. É da sua própria natureza demandar uma atuação do legislador infraconstitucional para a sua concretização enquanto norma jurídica apta a provocar o nascimento de efetivas relações jurídicas obrigacionais.

Na classificação proposta por JOSÉ AFONSO DA SILVA, os deveres fundamentais se enquadram como normas constitucionais de eficácia limitada.⁵⁶

É preciso ter em mente, entretanto, que alguns deveres, em razão da sua importância na própria estruturação do Estado, demandam um detalhamento maior no texto constitucional, limitando a atuação do legislador na sua efetivação.

É o caso, por exemplo, do dever fundamental de pagar tributos. Na Constituição Federal de 1988 esta característica é patente, na medida em que outorga aos entes federados competência para instituir tributos.

Essa instituição ocorre mediante a elaboração de normas jurídicas por parte do Poder Legislativo de cada um dos entes a quem é conferida competência tributária (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) onde serão fixados os critérios do antecedente (critério material, critério espacial e critério temporal) e do consequente (critério quantitativo e critério pessoal) da regra-matriz de incidência tributária⁵⁷ que será explicada mais adiante.

Esta atividade legislativa, porém, somente é válida se for exercida nos estritos termos previstos no texto constitucional. A propósito, a Constituição Federal de 1988 é prodigiosa e exaustiva na previsão de princípios e regras tributárias limitadores do poder de tributar, que se constituem em verdadeiros direitos dos contribuintes em face do Estado e que, dada a sua importância para o presente trabalho, merecerão uma atenção especial em capítulo próprio.

⁵⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 157-158.

⁵⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 82.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 84-85.

A respeito desses limites à atividade impositiva por parte do legislador ordinário, vale a pena trazer à baila as lições magistrais de ROQUE CARRAZZA:

Indaga-se, amiúde, se o legislador, ao exercitar a competência tributária, encontra limites jurídicos. Parece-nos indubitado que sim.

Um primeiro limite ele encontra na observância das normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária. De fato, as normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais.

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais, estudados na primeira parte deste livro, que também não podem ser violados. É o caso dos princípios republicanos, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade etc., que operam como balizas intransponíveis à tributação. Guiam a ação estatal de tributar, que só será válida se observar todos eles.⁵⁸

Resta saber agora qual o grau de eficácia das normas constitucionais que obrigam a atuação do legislador infraconstitucional.

Em relação a alguns deveres constitucionais, a sua não concretização pelo legislador configura uma simples omissão, sanável por instrumentos normalmente previstos no texto constitucional, como o mandado de injunção, a iniciativa popular e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão, todos eles previstos expressamente na Constituição Federal de 1988.

Art. 5º (...)

LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania;

Art. 61 (...)

§ 2º A iniciativa popular pode ser exercida pela apresentação à Câmara dos Deputados de projeto de lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles.

Art. 103 (...)

§ 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 579.

providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

Já em relação ao dever fundamental de recolher tributos, pela sua própria natureza, a omissão total por parte do legislador em concretizar o comando constitucional tem por efeito tornar inviável a própria existência e manutenção do Estado, inviabilizando, por via de consequência, a concretização dos direitos fundamentais afirmados no texto constitucional.

O dever do legislador – destinatário imediato - de efetivar os deveres fundamentais decorre de uma imposição do próprio texto constitucional. Não podemos perder de vista ainda que os deveres fundamentais vinculam também os cidadãos – destinatários mediatos e principais – em razão do seu dever de solidariedade social.

Nas preciosas lições de NABAIS:

Por fim, há que acentuar que as normas sobre deveres fundamentais que contêm imposições ou ordens constitucionais, como acontece com as relativas aos deveres positivos de actuação, estão longe de reduzir o seu conteúdo normativo a tais imposições ou ordens constitucionais: em rigor e de um lado, estas têm um carácter indirecto ou incidental pois o legislador apresenta-se face a tais normas como seu “destinatário de passagem” e não o seu destinatário principal e final que é o indivíduo a quem se dirige o conteúdo dos deveres expressos na exigência de um determinado comportamento constitucionalmente definido, de outro lado, os preceitos constitucionais em referência quando estabelecem imposições constitucionais não deixam, por via de regra, ao legislador outra alternativa senão a de concretizarem os deveres fundamentais, o que leva a distinguir estas imposições constitucionais das que são próprias, por exemplo, em matéria de direitos económicos, sociais ou culturais.⁵⁹

Os deveres fundamentais não correspondem, portanto, a um fim em si mesmo, devendo ser compreendidos como verdadeiros instrumentos que visam assegurar a própria eficácia do texto constitucional, com a concretização dos direitos fundamentais nele estatuídos.

1.7. Dever fundamental: dever jurídico ou dever moral?

⁵⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 159-160.

Delimitado o conceito jurídico de “dever fundamental”, torna-se necessária uma análise mais aprofundada do dever jurídico, fazendo uma distinção entre os conceitos de dever e obrigação.

Partindo-se das concepções filosóficas de IMMANUEL KANT, é possível estabelecer uma distinção entre dever e obrigação por intermédio dos imperativos.

Ora, todos os imperativos ordenam ou hipotética- ou categoricamente. Os hipotéticos representam a necessidade prática de uma acção possível como meio de alcançar qualquer outra coisa que se quer (ou que é possível que se queira). O imperativo categórico seria aquele que nos representasse uma acção como objectivamente necessária por si mesma, sem relação com qualquer outra finalidade. Como toda a lei prática representa uma acção possível como boa e por isso como necessária para um sujeito praticamente determinável pela razão, // todos os imperativos são fórmulas da determinação da acção que é necessária segundo o princípio de uma vontade boa de qualquer maneira. No caso de a acção ser apenas boa como meio para qualquer outra coisa, o imperativo é hipotético; se a acção é representada como boa em si, por conseguinte como necessária numa vontade em si conforme à razão como princípio dessa vontade, então o imperativo é categórico.⁶⁰

O dever, assim entendido como um imperativo categórico, corresponde a uma acção devida pelo seu valor intrínseco; já a obrigação, enquanto imperativo hipotético representa uma acção determinada por força de algo.

Com base nesta concepção kantiana, seria impróprio a utilização do conceito de dever no âmbito jurídico. Eis que o dever relaciona-se com o valor, estando inserido na consciência individual e coletiva; já a obrigação, pertencente ao mundo da força, relaciona-se a uma ordem moral ou jurídica, caracterizando-se pela sua coercitividade.

Já para JOHN RAWLS⁶¹, a distinção entre dever e obrigação diz respeito tão somente à sua forma de produção. O dever provém de um valor (por exemplo, a justiça); já a obrigação vem estabelecida em uma norma, sendo uma das formas de materialização da obrigação a derivação do próprio dever.

⁶⁰ KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos**. Tradução: Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007, p. 50.

⁶¹ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 369-372.

No mesmo sentido é o pensamento de KARL LARENZ⁶², para quem o dever corresponde apenas e tão somente ao dever ético, enquanto o direito, ainda que impregnado pelos preceitos éticos, decorre sempre de uma força impositiva.

Partindo dessas premissas filosóficas, o dever é algo incondicional, que existe pelo seu valor intrínseco; já a obrigação jurídica, sempre condicional, pressupõe a existência de uma norma jurídica.

Com o devido respeito às concepções filosóficas anteriormente apontadas, ousamos divergir desta diferenciação, fortemente influenciada pela doutrina kelseniana e que atrela a ideia de obrigação à linguagem jurídica, reservando a utilização da expressão “dever” para o campo moral e filosófico.

O positivismo kelseniano não faz distinção entre dever jurídico e obrigação jurídica, sendo ambos decorrentes de uma norma positivada. Apenas diferencia-se dever jurídico de moral jurídica.

De acordo com KELSEN, a diferença entre ambos reside no fato de que o dever jurídico não corresponde necessariamente à conduta que deve ser observada, mas apenas e tão somente à conduta prevista na lei, cuja inobservância configura uma sanção, ou seja, a conduta oposta àquela que confira uma sanção.

Finalmente, uma ordem social pode - e é este o caso da ordem jurídica - prescrever uma determinada conduta precisamente pelo fato de ligar à conduta oposta uma desvantagem, como a privação dos bens acima referidos, ou seja, uma pena no sentido mais amplo da palavra. Desta forma, uma determinada conduta apenas pode ser considerada, no sentido dessa ordem social, como prescrita - ou seja, na hipótese de uma ordem jurídica, como juridicamente prescrita - na medida em que a conduta oposta é pressuposto de uma sanção (no sentido estrito). Quando uma ordem social, tal como a ordem jurídica, prescreve uma conduta pelo fato de estatuir como devida (devendo ser) uma sanção para a hipótese da conduta oposta, podemos descrever esta situação dizendo que, no caso de se verificar uma determinada conduta, se deve seguir determinada sanção. Com isto já se afirma que a conduta condicionante da sanção é proibida e a conduta oposta é prescrita. O ser-devida da sanção inclui em si o ser-proibida da conduta que é o seu pressuposto específico e o ser-prescrita da conduta oposta.⁶³

⁶² LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 302.

⁶³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 17.

Mesmo reconhecendo que tanto o dever jurídico quanto a obrigação jurídica decorrem de uma norma positivada, é possível estabelecer uma distinção entre eles em relação aos interesses protegidos.

A obrigação jurídica caracteriza-se pela exigência de uma conduta específica de um sujeito em face de outro. Pressupõe, portanto, uma relação jurídica específica entre dois sujeitos (ativo e passivo) vinculados a um direito subjetivo.

No dever jurídico, o titular do correlato direito exigível é genérico ou indeterminável de plano, necessitando de uma norma de concreção (edição de uma lei) que dê ensejo ao surgimento das obrigações jurídicas concretas.

Um exemplo de dever jurídico, de índole constitucional, é o dever de recolher tributos, previsto no art. 145 da Constituição Federal de 1988, que confere aos entes tributantes a competência para instituir e cobrar tributos

Em que pese a norma constitucional não produza diretamente o surgimento de obrigações jurídicas de índole tributária, inegavelmente impõe aos cidadãos um dever, qual seja, o dever fundamental de contribuir para o sustento dos gastos públicos.

Um vez concretizado o referido dever através do instrumento legislativo próprio, surge então a obrigação jurídica.

Não se deve confundir esta obrigação jurídica de índole tributária com a obrigação tributária propriamente dita.

Por obrigação jurídica de índole tributária deve ser entendida a obrigação que surge com a simples previsão hipotética da lei (que versa sobre matéria tributária); já a obrigação tributária propriamente é aquela que surge em momento posterior, com a realização do fato gerador, assim entendido como a concretização no plano fenomênico da hipótese de incidência tributária.

Por fim, deve-se ter em mente a íntima relação existente entre os princípios constitucionais e os deveres fundamentais, na medida em que estes nada mais são do que expressão de valores afirmados por aqueles.

Existe, portanto, um condicionamento recíproco entre os princípios constitucionais. O melhor exemplo é o dever fundamental de recolher tributos, que somente se apresenta válido se respeitar e afirmar os princípios constitucionais tributários, verdadeiras limitações ao poder de tributar.

2. CAPÍTULO 02 - DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

2.1. Tributação e Estado Democrático de Direito

Conforme demonstrado no capítulo anterior, os deveres fundamentais encontram fundamento de validade na própria constituição. Em relação ao dever de pagar tributos, não é diferente. Tendo a sua disciplina jurídica traçada no mais alto nível do ordenamento jurídico, impõe-se a todos os cidadãos o dever de prestar a contribuição necessária para que o Estado possa cumprir com as suas tarefas no interesse de todos os cidadãos.

No Estado Democrático de Direito, a própria ideia de direitos fundamentais está umbilicalmente ligada ao dever de pagar tributos. Todo direito possui um custo, sendo o tributo o meio necessário para prover o Estado dos recursos necessários para a satisfação dos direitos e garantias fundamentais previstos no texto constitucional.

Pautado no dever de solidariedade social – base da exigência de tributos, expressamente previsto no texto constitucional - o dever fundamental de pagar tributos impõe a colaboração de todos como contrapartida da prestação estatal social.

Com base nos valores por ele propugnados, em uma perspectiva jurídica, política e social, extrai-se o comando normativo no sentido de que é dever de todos os cidadãos, na medida de sua capacidade contributiva, contribuir para o financiamento e desempenho das atividades do Estado.

A Teoria do Direito Tributário, alicerçada no Direito Constitucional e na Teoria Geral do Direito, desenvolveu-se fortemente no Brasil após o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, que introduziu no nosso ordenamento jurídico uma série de regras e princípios protetivos dos contribuintes.

As Constituições que se seguiram incrementaram substancialmente as referidas normas protetivas, de maneira que o Brasil possui atualmente um complexo de princípios e regras de proteção do contribuinte sem precedentes em qualquer outra ordem constitucional no mundo.

A Constituição Federal de 1988 agregou ainda uma nova dimensão à Teoria do Direito Tributário, que passou a ser concebido não apenas como um conjunto de normas que estabelecem limitações ao poder de tributar, mas também como um importante instrumento, senão o maior, de concretização dos direitos fundamentais e financiamento do Estado Democrático de Direito.

É nesta nova dimensão que se insere o dever fundamental de pagar tributos. A concretização dos direitos fundamentais e dos próprios ideais propugnados por um Estado Democrático de Direito consubstanciados na existência de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais pressupõe a existência de um financiamento através do recolhimento de tributos.

A tributação está relacionada, portanto, à necessidade de arrecadação com vistas à manutenção do Estado e à prestação dos direitos e garantias previstos na Constituição (saúde, educação, segurança, entre outros).

Embora não seja a única, os tributos correspondem à principal fonte de receita do Estado, viabilizador dos recursos necessários à satisfação dos direitos dos cidadãos.

2.2. O custo dos direitos

Como consabido, o Estado deve garantir a efetividade dos direitos e garantias fundamentais previstos no texto constitucional. Para tanto, pressupõe-se a existência de um financiamento através do recolhimento de tributos – principal fonte de renda em qualquer Administração Pública no mundo, representando, portanto, um custo para os destinatários dos referidos direitos.

Como bem asseveram STEPHEN HOLMES e CASS SUNSTEIN, tanto os direitos positivos quanto os negativos demandam a existência de recursos para a sua efetivação. Isto, por uma razão simples: quase todos os direitos impõem um correlato dever que deve ser prestado pelo Estado.

Rights are costly because remedies are costly. Enforcement is expensive, especially uniform and fair enforcement; and legal rights are hollow to the extent that they remain unenforced. Formulated differently, almost every right implies a correlative duty, and duties are taken seriously only when dereliction is punished by the public power drawing on the public purse⁶⁴.

Superando as distinções tradicionais entre direitos positivos e negativos, os autores norte-americanos atribuem positividade a todos os direitos fundamentais. Por demandarem algum tipo de prestação estatal para a sua efetivação, todos os direitos são positivos.

Não existem, portanto, liberdades puramente negativas. Não há direito que não necessite de gasto público.

No mesmo sentido é o pensamento de NABAIS:

Ou, dito de outro modo, não tem a menor base real a separação tradicional entre, de um lado, os direitos negativos, que seriam alheios a custos comunitários e, de outro lado, os direitos positivos, que desencadeariam sobretudo custos comunitários. Pois, do ponto de vista do seu suporte financeiro, bem podemos dizer que os clássicos direitos e liberdades, os ditos direitos negativos, são, afinal de contas, tão positivos como os outros, como os ditos direitos positivos. Pois, a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e a sua protecção pelas autoridades públicas exigem recursos financeiros⁶⁵.

Todos os direitos, portanto, possuem um carácter prestacional. Mesmo os assim chamados “direitos negativos”, demandam um custo para o Estado. Não existe direito que não dependa de recursos financeiros para que possam ser implementados.

Da simples leitura do subtítulo da festejada obra de HOLMES e SUNSTEIN, observa-se que os autores partem da premissa de que a liberdade pressupõe o pagamento de impostos, sendo certo ainda que a atuação do Estado depende do recolhimento de tributos.

Enfatizam ainda que, independente da sua natureza, não há como realizar direitos sem a necessária contrapartida representada nos custos:

⁶⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 43.

⁶⁵ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Revista Direito Mackenzie, São Paulo, a. 3, n. 2, p. 9-30, 2000, p. 20.

There are no legally enforceable rights in the absence of legally enforceable duties, which is why law can be permissive only by being simultaneously obligatory. That is to say, personal liberty cannot be secured merely by limiting government interference with freedom of action and association. No right is simply a right to be left alone by public officials. All rights are claims to an affirmative governmental response. All rights, descriptively speaking, amount to entitlements defined and safeguarded by law. A cease-and-desist order handed down by a judge whose injunctions are regularly obeyed is a good example of government “intrusion” for the sake of individual liberty. But government is involved at an even more fundamental level when legislatures and courts define the rights such judges protect. Even thou-shalt-not, to whomever it is addressed, implies both an affirmative grant of right by state and a legitimate request for assistance to an agent of the state⁶⁶.

A necessidade de custos para a concretização de direitos sintetizado no pensamento de HOLMES e SUNSTEIN guarda total relação com a tese de NABAIS acerca do dever fundamental de recolher impostos, para quem:

Os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos de borla, apresentando-se todos eles como bens públicos em sentido estrito⁶⁷.

E complementa o renomado doutrinador português:

Por isso, todos os direitos têm custos financeiros públicos, sejam custos indirectos nos clássicos direitos e liberdades, sejam custos directos nos direitos sociais. O que significa que todos os direitos têm custos financeiros públicos e sobretudo que os clássicos direitos e liberdades não têm apenas custos privados ou sociais, como uma visão menos atenta da realidade pretendeu fazer crer.

Todos os direitos têm, assim, por suporte meios financeiros públicos ou, noutras palavras, atenta a natureza fiscal do estado contemporâneo, todos os direitos têm por suporte fundamentalmente a figura dos impostos. Uma afirmação que reclama

⁶⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 44.

⁶⁷ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Revista Direito Mackenzie, São Paulo, a. 3, n. 2, p. 9-30, 2000, p. 19.

algumas considerações justamente sobre essa realidade que conhecemos pela designação de estado fiscal⁶⁸.

Se é correto afirmar que não existem direitos sem custos, não é menos correta a afirmação de que os direitos somente podem ser prestados se existirem recursos suficientes.

Sendo o Estado indispensável à concretização dos direitos fundamentais previstos no texto constitucional e, dependente que é da existência de um lastro financeiro capaz de realizar os referidos direitos, pode-se concluir que somente existem direitos onde existe orçamento capaz de satisfazê-los.

Os recursos para que o Estado possa implementar os referidos direitos decorrem, como principal fonte de arrecadação, do pagamento de tributos.

É a sociedade quem custeia seus próprios direitos em um círculo vicioso onde a concretização dos direitos depende da atuação estatal que, por sua vez, depende do dever dos integrantes desta mesma sociedade de pagar tributos.

Há, portanto, uma intrínseca relação de dependência entre a atuação estatal e a cobrança de tributos, fonte primária de arrecadação em toda e qualquer Administração Pública.

2.3. O tributo como custo para a existência da própria sociedade

Com a passagem do estado de natureza para o estado civil, representada pelo contrato social entre os indivíduos e o Estado no intuito de satisfazer as suas necessidades, verifica-se uma renúncia de alguns direitos individuais para que a liberdade de todos seja mantida.

Neste contexto, o tributo é exatamente o que pagamos para a existência de uma sociedade civilizada.

⁶⁸ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** Revista Direito Mackenzie, São Paulo, a. 3, n. 2, p. 9-30, 2000, p. 21.

Por mais paradoxal que possa parecer, somente com a abdicação de parte da própria liberdade é que se pode garantir a manutenção desta mesma liberdade através das diversas prestações estatais, sendo certo ainda que as preferências coletivas não correspondem à soma das preferências individuais.

Esta impossibilidade de vida em sociedade sem a estrutura fornecida pelo Estado - que é assegurada através dos tributos - é retratada de forma brilhante por LIAM MURPHY e THOMAS NAGEL no seu clássico “O mito da propriedade”:

(...) the modern economy in which we earn our salaries, own our homes, bank accounts, retirement savings, and personal possessions, and in which we can use our resources to consume or invest, would be impossible without the framework provided by government supported by taxes.⁶⁹

O tributo corresponde exatamente ao valor pago para a manutenção das liberdades públicas e para a implementação dos direitos e garantias representativas do mínimo necessário à vida em sociedade, a exemplo das prestações de saúde e educação.

Nas preciosas lições de KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA:

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade.⁷⁰

Não há como se imaginar a existência de uma sociedade civilizada sem que haja o pagamento de tributos.

A respeito desta indispensabilidade do tributo para a existência da vida em sociedade, vale a pena trazer à baila os ensinamentos de NABAIS:

⁶⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership**. New York: Oxford, 2002, p. 8.

⁷⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos.⁷¹

De acordo com o doutrinador francês MARC PELLETIER, o imposto tem, em essência, a intenção primeira de fornecer recursos financeiros para a comunidade, sendo que a eficiência é um dos objetivos da legislação fiscal.

En effet, l'impôt a, par essence, vocation première à fournir des moyens financiers à la collectivité. L'efficience est donc le premier objectif du droit fiscal, elle en est son fondement même. Pour assurer sa pérennité, tout système fiscal doit ainsi présenter, pour parler avec les partisans de la théorie autopoïétique, une importante « ouverture cognitive », rendant difficile l'appréhension de sa rationalité et de sa conformité aux caractéristiques du droit moderne. Pourtant, cet objectif n'emporte pas l'abandon des préceptes de la modernité, telle que l'entend la doctrine philosophique. En d'autres termes, le droit fiscal serait nécessairement un droit a-moderne, dans lequel la rationalité serait toujours à repenser, sans pour autant que l'on renonce aux vertus individualistes et rationalistes de la pensée moderne.⁷²

Muito mais do que um instrumento de financiamento do Estado, o tributo é um verdadeiro instrumento de promoção de justiça social e concretização dos direitos fundamentais consagrados no texto constitucional.

2.4. Ética e moral tributária

Por melhor e mais eficiente que seja um sistema tributário sob o ponto de vista económico, não há como dissociá-lo dos fundamentos de moralidade justificadores da sua concepção.

⁷¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 679.

⁷² PELLETIER, Marc. **Existe-t'il une approche post-moderne de la fiscalité? L'exemple de la CSG**. Disponível em <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/185.pdf>. Acesso em 14 jan 2016, p. 20.

Não resta dúvida que os tributos representam a principal fonte de receitas para a manutenção do Estado e a consequente concretização dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos previstos no texto constitucional.

O que se verifica na prática, entretanto, é uma ausência quase total de preocupação, tanto por parte do Estado como por parte dos contribuintes, com a ética e moral relacionadas à tributação.

O Estado costuma queixar-se da deficiente moralidade de alguns contribuintes, quase sempre representada no ato de sonegar tributos e que terminam por prejudicar os contribuintes éticos que costumam cumprir com as suas obrigações tributárias e se veem obrigados a pagar cada vez mais para compensar a perda ocasionada pelos sonegadores.

Os contribuintes, por sua vez, costumam reconhecer esta deficiência moral, atribuindo-a, entretanto, à deficiência moral fiscal do Estado, em uma relação nitidamente implicacional.

Torna-se imperiosa, portanto, uma reflexão sobre os fundamentos éticos e morais relacionados à tributação, tanto por parte do Estado quanto por parte dos contribuintes, de modo a tornar possível a viabilização de uma efetiva justiça fiscal e tributária.

Dentro de uma perspectiva histórica, o positivismo jurídico influenciou fortemente o próprio conceito de direito, de modo a dissociá-lo de quaisquer conteúdos éticos ou morais. Sob a ótica positivista, o direito é reduzido à análise da precisão semântica dos enunciados normativos e o encadeamento lógico das suas proposições, afastando a moral e a ética do debate jurídico.

A Teoria Pura do Direito, idealizada por Kelsen encontra-se inserida dentro desta corrente de pensamento e tinha por objetivo depurar o Direito, separando-o da ética, da moral e de qualquer outra ciência.

Ao definir o Direito como norma, na medida em que ele constitui o objeto de uma específica ciência jurídica, delimitamo-lo em face da natureza e, ao mesmo tempo, delimitamos a ciência jurídica em face da ciência natural. Ao lado das normas jurídicas, porém, há outras normas que regulam a conduta dos homens entre si, isto é, normas sociais, e a ciência jurídica não é, portanto, a única disciplina dirigida ao conhecimento e à descrição de normas sociais. Essas outras normas sociais podem ser abrangidas sob a designação de Moral e a disciplina dirigida ao seu

conhecimento e descrição pode ser designada como Ética. Na medida em que a Justiça é uma exigência da Moral, na relação entre a Moral e o Direito está contida a relação entre a Justiça e o Direito. A tal propósito deve notar-se que, no uso corrente da linguagem, assim como o Direito é confundido com a ciência jurídica, a Moral é muito freqüentemente confundida com a Ética, e afirma-se desta o que só quanto àquela está certo: que regula a conduta humana, que estatui deveres e direitos, isto é, que estabelece autoritariamente normas, quando ela apenas pode conhecer e descrever a norma moral posta por uma autoridade moral ou consuetudinariamente produzida. A pureza de método da ciência jurídica é então posta em perigo, não só pelo fato de se não tomarem em conta os limites que separam esta ciência da ciência natural, mas - muito mais ainda - pelo fato de ela não ser, ou de não ser com suficiente clareza, separada da Ética: de não se distinguir claramente entre Direito e Moral⁷³.

Não haveria, portanto uma relação entre direito, justiça e moral dentro da perspectiva kelseniana. Eis que as noções de justiça e moral são dinâmicas, cabendo ao Estado estabelecer as normas de conduta, sem qualquer discussão acerca da sua legitimidade ou justiça, partindo-se apenas da premissa de que ela existe e se impõe. Para tanto, afirma existir uma "norma hipotética fundamental" (*Grundnorm*), a qual seria "pressuposta" e que extrai a sua validade e legitimidade no poder de império do Estado.

Apesar da teoria de KELSEN ter revolucionado o Direito, a proposta nela contida de separar o direito da moral e das outras ciências sofreu inúmeras críticas.

Um dos críticos mais ferrenhos foi GUSTAV RADBRUCH⁷⁴, para quem a Teoria Pura poderia fazer com que o direito positivado não expressasse a efetiva justiça, mas apenas e tão somente a expressão da vontade do poder dominante.

No “primeiro minuto” do texto de sua autoria intitulado “Cinco Minutos de Filosofia do Direito”, conclui o professor alemão:

Esta concepção da lei e sua validade, que chamamos Positivismo, foi a que deixou sem defesa o povo e os juristas contra as leis mais arbitrárias, mais cruéis e mais criminosas. Torna equivalentes, em última análise, o direito e a força, levando a crer que só onde estiver a segunda estará o primeiro⁷⁵.

⁷³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 42.

⁷⁴ Ele chega a afirmar, em uma circular distribuída para os seus alunos do curso de Direito da Universidade de Heidelberg em 1945, logo após o fim da Segunda Guerra Mundial, que o positivismo foi o responsável pela ascensão do nazismo na Alemanha e suas odiosas consequências para a humanidade.

⁷⁵ RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Antonio Amado, 1979, p. 415.

A história nos mostra, portanto, que apesar de promover uma inegável segurança jurídica, o direito positivado nem sempre reúne os elementos necessários para a realização da efetiva Justiça, sendo necessário o incremento de critérios éticos e morais para o referido desiderato.

Na tentativa de depurar a todo custo o Direito, Kelsen terminou por “jogar a água da bacia com a criança dentro”, deixando de fora elementos que não podem ser desconectados do próprio conceito de direito, como a ética e a moral.

A reaproximação do direito à moral atribui-se à JONH RAWLS⁷⁶ que, em 1971, reinterpretou o pensamento kantiano em sua célebre obra “Uma Teoria da Justiça”.

De acordo com a teoria de justiça proposta por RAWLS, a ação humana deve primar sempre pelo justo, permitindo assim uma reaproximação entre o direito e a moral, na medida em que a opção por princípios representa uma diferenciação na distribuição de bens e uma escolha política que leva em consideração a moral na escolha das normas (princípios e regras).

Compreendendo a moral como indissociável do conceito de direito, SARLET acrescenta ainda que em um Estado Democrático de Direito a moral representa um dos limites aos próprios direitos:

Com efeito, as limitações aos direitos fundamentais não se encontram unicamente fundamentadas na ordem subjetiva das liberdades ou direitos dos outros particulares (como propõe a teoria liberal burguesa ou clássica dos direitos fundamentais), mas também por razões de ordem objetiva, representadas pelas justas exigências da moral, da ordem pública e do bem numa sociedade democrática.⁷⁷

Ainda a respeito da relação entre direito e moral, esclarecedores são os ensinamentos de GREGÓRIO ROBLES:

⁷⁶ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

⁷⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 228.

Aceitar que os direitos humanos são critérios morais, cujo fundamento último só pode ser um fundamento moral impõe a conexão dos direitos com um sistema de valores, com um sistema axiológico de caráter geral. Não é possível aceitar que alguém diga: “tenho direito a ...” se ao mesmo tempo esse pretendo direito não está vinculado a um conjunto de elementos de valor moral que justifique a exigência. Nossas exigências têm que ser coerentes com nosso sistema de valores, pois não podemos exigir pura e simplesmente o que nos convém, entendendo aqui por conveniência aquilo que é expressão de nosso egoísmo, de nosso capricho. Assim, se exijo, por conveniência minha, um tratamento discriminatório a meu favor, e para isso utilizo a expressão *tenho direito a tal tratamento*, é evidente que estou cometendo um abuso terminológico, pois a discriminação não é justificável. O problema, nesse aspecto, está em separar as situações nas quais a alusão aos direitos tem autêntico fundamento moral daquelas em que tal fundamento não existe.⁷⁸

Ao abordar o tema no âmbito do Direito Tributário, preleciona JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

As relações entre Direito e Moral não devem mais ser havidas como relações de mútua exclusão. O subsistema do Direito Tributário deve ser ‘aberto’ e não ‘fechado’ à moral e vice versa, porque ambos os campos do conhecimento – Ética e Direito – mantêm entre si relações de inclusão: a moral deve estar contida na esfera da função administrativa tributária, por determinação constitucional.⁷⁹

Costuma-se falar em ética tributária como sinônimo de moral tributária. Em que pese a íntima relação existente entre os dois conceitos, necessária se faz, neste momento, a correta diferenciação.

A ética corresponde ao ramo da filosofia dedicado ao estudo dos diversos princípios e valores morais balizadores da conduta humana. Dedicase à análise do comportamento humano, através de uma reflexão moral, buscando estabelecer parâmetros científicos e racionais para as regras morais.

A moral, por sua vez, corresponde ao complexo de normas fundadas em princípios e valores éticos norteadores da conduta humana. Relaciona-se, portanto, à obediência às normas.

⁷⁸ ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. Tradução Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 13.

⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. Da estrutura à função no Direito Tributário – sobre o pensamento complexo. **Direito Tributário: questões atuais**. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, p. 259-270, 2013, p. 265.

Na prática, há uma aproximação muito grande entre os conceitos de ética e moral. Eis que ambos se relacionam com o agir humano.

Transpondo os referidos conceitos para a seara tributária, temos que a ética e a moral tributária relacionam-se com o conjunto de valores e princípios norteadores das ações do Estado e dos contribuintes.

Para TIPKE:

Em vez de Moral Tributária fala-se também, como sinônimos, de Ética Tributária e ainda com palavra composta de situação ético-moral de natureza fiscal. Visto que diferenças terminológicas se encontram também na bibliografia sobre Ética ou Filosofia da Moral, é conveniente de antemão elucidar o próprio uso vocabular: nessa conformidade é a Ética como, como Disciplina da Filosofia a Teoria que põe em ordem os princípios e as regras do agir moral. Correspondendo a atuação dos princípios da teoria ética, assim é ela moral ou moralmente ajustada. Contrapondo-se essa atuação a esses princípios, assim é ela contrária à moral ou imoral. A Ética Tributária é por conseguinte a Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do Contribuinte⁸⁰.

É exatamente dentro desta perspectiva que será abordada a ética tributária no presente trabalho, procurando compreender tanto o comportamento do Estado (sobre o ângulo do legislador e do administrador público) quanto o dos contribuintes quando da reflexão moral acerca dos parâmetros utilizados na tributação.

Tomando por base a classificação proposta por KLAUS TIPKE, serão identificados os valores e princípios inspiradores da atuação de cada um desses atores para que se possa avaliar o fenômeno da tributação e as consequências desta atuação.

2.4.1. Ética tributária do legislador

⁸⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 7.

No Brasil, por expressa previsão constitucional, a competência tributária é conferida diretamente pela Constituição aos entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Estes, por sua vez, ficam encarregados pela elaboração das leis instituidoras dos tributos que darão o suporte financeiro para a consecução das suas obrigações.

Esta atuação do legislador, entretanto, não é livre. Além da necessidade de observância dos princípios e regras limitadores ao poder de tributar, impõe-se também a observância de preceitos éticos e morais nesta atividade legiferante.

Em um Estado Democrático de Direito, a atuação do legislador, no que diz respeito à instituição de tributos, deve ser pautada sempre na ideia de “Justiça Tributária”, de modo que a carga tributária seja repartida de forma justa entre os cidadãos.

A respeito dessa ideia de Justiça, DANIEL GUTMANN, em observação precisa, chama a atenção para o fato de que a qualidade de um imposto não se esgota na sua justiça.

Quelques observations, en guise de préliminaires. Tout d’abord, la qualité d’un impôt ne s’épuise pas dans sa justice. Pour qu’un impôt donne toutes satisfactions, encore faut-il que son rendement soit bon, qu’il ait éventuellement un impact positif sur le comportement des agents économiques, que son incidence soit limitée, qu’il soit aisé à prélever, qu’il ne soulève pas la vindicte populaire etc.. On peut même se demander, à la suite de Vladimir Poutine, si la justice n’est pas - parfois - une qualité accessoire de l’impôt 8... Pourtant, à peine la question de la justice abordée, on devient d’une rigueur extrême. Évaluer la justice de l’impôt, ce n’est pas évaluer la justice d’une règle de droit ordinaire. Pas question, par exemple, de légitimer philosophiquement un impôt sur le simple constat qu’une procédure démocratique a été respectée. La justice procédurale n’a pas de place en matière de philosophie de l’impôt, car l’esprit est comme aimanté par la justice substantielle .⁸¹

De acordo com REGINA HELENA COSTA, a justiça tributária está prevista expressamente no texto constitucional como um dos objetivos da República Federativa do Brasil e impõe a observância dos princípios constitucionais tributários e “uma tributação de

⁸¹ GUTMANN, Daniel. **Du droit à la philosophie de l’impôt**, Disponível em <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/113.pdf>. Acesso em: 11 jan 2016, p. 9.

boa qualidade, exercida mediante uma legislação clara e um sistema de tributos simples, eficientes e que dificultem a sonegação.”⁸²

A atuação de forma justa por parte do legislador pressupõe ainda a existência de valores, regras e princípios sempre adequados à realidade.

Para TIPKE, “se a meta é alcançar a Justiça, não pode ser um princípio qualquer o princípio fundamental. O princípio deve ser antes de tudo adequado à realidade”.⁸³

E acrescenta:

A justiça é garantida primordialmente pela igualdade perante a lei, no Direito Tributário pela igualdade na distribuição da carga tributária (Gleichbelastung). Quem deseje examinar se foi respeitado ou ofendido o princípio da igualdade precisa de um termo de comparação adequado à realidade. Este resulta de princípios adequados à realidade, que idealmente fundamentam o Direito Positivo.⁸⁴

A tarefa do legislador consiste, portanto, na utilização e observância de princípios adequados à realidade, a partir de um princípio fundamental.

De acordo com TIPKE, o único princípio fundamental ético adequado a todos os tributos fiscais e que se harmoniza com o Estado Social de Direito, ainda que não previsto expressamente no texto constitucional, é o princípio da capacidade contributiva.

Hoje se reconhece ampla e universalmente que o princípio da capacidade contributiva [Leistungsfähigkeitsprinzip] é o princípio fundamental adequado a todos os tributos de fins fiscais (...)

Várias Constituições ancoraram expressis verbis o princípio da capacidade contributiva, assim as Constituições da Itália, Espanha, Grécia, Liechtenstein, de vários Cantões suíços, Croácia, Hungria, Federação Russa, Turquia, Brasil, Argélia, Marrocos, Mauritânia. Mas também nos países em que a Constituição não previu o princípio da capacidade contributiva é ele frequentemente invocado como critério comparativo para a aplicação do princípio da igualdade, como também na Alemanha.

⁸² COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 383.

⁸³ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

⁸⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

O princípio da capacidade contributiva é o único princípio fundamental, que é adequado a todos os direitos fundamentais de Constituições de Estados de Direito Social. É também em geral aceito como apropriado. Ninguém deseja ser onerado mais gravosamente do que outros nas mesmas condições econômicas; mas a mesma preocupação deve ele então também reconhecer nos outros.⁸⁵

Fazendo uma análise do princípio da capacidade contributiva sob o enfoque da tributação alemã, o referido autor chega a afirmar que “teoricamente o imposto de renda é o imposto ideal para o princípio da capacidade contributiva”, mas reconhece os diversos problemas de ordem prática relacionados ao referido tributo:

Como se define renda? Deve-se arrolar todo acréscimo patrimonial ou apenas a renda de mercado? Acréscimos patrimoniais na esfera privada só dificilmente podem ser controlados. Isto se aplica por exemplo a acréscimos patrimoniais em virtude de provisão própria ou autoajuda. É a renda mundial ou devem ser apenas os rendimentos nacionais arrolados? Como pode ser evitada a bitributação do imposto de renda? Como devem ser tratados os estrangeiros que trabalham no território nacional ou aplicaram capital? Deve ser arrolada qualquer renda consumível ou apenas a renda destinada ao consumo? Devem ser tratadas igualmente todas as espécies de rendimento? Pode a investigação do lucro para fins fiscais no mínimo em parte ligar-se a um balanço comercial ou precisa uma tributação da capacidade contributiva de um balanço autônomo? Como se determinam despesas profissionais dedutíveis? São por exemplo os custos de viagem entre a residência e o local de trabalho despesas profissionais?⁸⁶

Percebe-se, portanto, que mesmo em relação ao imposto tido por “ideal” para a realização do princípio da capacidade contributiva, encontramos vários questionamentos em relação à sua aplicabilidade e diversos problemas de ordem prática para a sua implementação.

Por óbvio que não é o nosso propósito responder a todas estas indagações. Restringir-se-á a análise acerca da incidência (ou não) do princípio da capacidade contributiva aos tributos de natureza real, mais precisamente ao IPTU, onde será feita uma abordagem exaustiva acerca do referido princípio em capítulo próprio.

Ainda em relação à ética tributária do legislador, bastante pertinente a crítica de TIPKE, para quem:

⁸⁵ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 20-21.

⁸⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 24-25.

Aos Paramentos foi um dia incumbida a missão de proteger os cidadãos contra tributos elevados ou exagerados. Hoje não defendem mais – assim é frequentemente criticado ou lamentado – os Paramentos o ideal do Estado austero; eles se tornaram, pelo contrário, o motor das crescentes prestações públicas – e com isto necessariamente comprometidos com altos tributos. Endividamentos não podem ser ilimitadamente somados. Em outras épocas exortava o Parlamento o Ministro da Fazenda à moderação, hoje é muito frequentemente o contrário. Sobretudo as promessas de prestações públicas feitas antes da eleição é que engendram posteriormente crescentes necessidades.

O que se verifica, na prática é uma ausência de conhecimento dos preceitos éticos norteadores da tributação por parte dos legisladores. Representantes de grupos de interesses (seus eleitores), o que se verifica na maioria dos casos é uma preocupação tão somente com as eleições futuras.

Com isso, fica relegada a segundo plano a preocupação com o estabelecimento de preceitos éticos e morais relacionados à tributação. No Brasil, a maior evidência desta postura por parte dos legisladores é o constante adiamento da tão sonhada e necessária reforma tributária. Mesmo convictos da importância do tema para a correção das distorções atualmente existentes e distribuição justa da carga tributária no país, não dão seguimento aos projetos de reforma.

É preciso reconhecer que o nosso legislador constituinte originário foi prodigioso ao estabelecer uma extenso rol de regras e princípios limitadores ao poder de tributar na Constituição Federal de 1988. Digna de elogios a referida carta constitucional que, atendendo aos preceitos de ética tributária, estabeleceu o maior e mais completo rol de direitos e garantias relacionados à tributação em um texto constitucional.

A Constituição Federal de 1988 é, sem dúvida, o diploma constitucional mais protetivo dos direitos e garantias dos contribuintes. Além dessas limitações constitucionais ao poder de tributar, se destaca pela inserção de diversos componentes sociais na tributação, a exemplo da previsão de impostos progressivos, técnica da seletividade, não cumulatividade de alguns tributos, vedação de tributação confiscatória, entre outros.

O mesmo não se pode dizer em relação ao legislador infraconstitucional. O que se tem percebido, na grande generalidade dos diplomas normativos relacionados à tributação, seja ela federal, estadual ou municipal é um completo descompasso da atuação do legislativo

com a atuação que se espera de um poder cuja atribuição é representar e proteger os cidadãos contra os abusos (inclusive no que se refere à tributação).

De mais a mais, verifica-se um verdadeiro abuso por parte do Poder Legislativo, deformando-se o Sistema Tributário Nacional, com a criação de exceções casuísticas que somente contribuem para a desordem e a hipertrofia normativa, quando, em verdade, deveria haver uma preocupação ampla com a sistematização e a distribuição da carga tributária entre os contribuintes.

No plano infraconstitucional, muitas são as condutas do legislador que afrontam a ética tributária. Talvez o exemplo mais emblemático seja a concessão de incentivos e isenções desarrazoadas em favor de determinados contribuintes, em nítida afronta ao Princípio da Isonomia.

Referidos favorecimentos contribuem para um incremento ainda maior da carga tributária, na medida em que os déficits de arrecadação precisam ser compensados com a elevação de tributos para os demais contribuintes, não contemplados com a isenção.

Some-se a isso a deficiência na própria técnica legislativa, muito comum na seara tributária, fruto das apressadas construções jurídicas sem qualquer embasamento teórico ou respaldo de profissionais especialistas na matéria legislada.

A moral tributária do legislador impõe ainda a necessidade de harmonização das leis tributárias com o texto constitucional, de maneira que se ele aprova leis sabidamente inconstitucionais ou não revoga as já existentes, ele atua tributariamente de modo imoral.

De igual modo, sempre que uma lei tributária, por qualquer que seja o motivo tenha se distanciado dos valores e princípios que nortearam a sua formulação, deve o legislador proceder a sua imediata correção, via alteração legislativa, sob pena de violação dos preceitos ético-tributários.

Um bom exemplo é a defasagem histórica da planta genérica de valores de diversos municípios brasileiros, que impõem uma alteração legislativa a fim de promover a uniformidade na imposição tributária a partir de uma reavaliação dos imóveis.

Tal conduta não significa aumento desarrazoado de tributo. A ausência de reavaliação (quando necessária) é que produz consequências nefastas, contrárias à ética tributária.

Estas são apenas algumas situações que denotam uma completa ausência de ética tributária por parte do legislador, ao agir, no afã arrecadatório, em total descompasso com os componentes sociais da imposição tributária.

O que se espera é que haja uma profunda alteração no agir ético-tributário do legislador, de modo a tornar possível a concretização da tão aguardada reforma tributária. Não apenas uma faz-de-conta com a previsão de normas especiais mitigadoras da carga tributária, mas sim uma grande e verdadeira reforma, orientada pelo princípio da capacidade contributiva, com a eliminação dos favorecimentos injustificáveis, a redução das alíquotas para todos, a simplificação do sistema e a consequente distribuição equitativa da carga tributária.

2.4.2. Ética tributária das autoridades fazendárias

Em relação ao Estado, a ética tributária não se restringe ao Poder Legislativo. Também as autoridades fazendárias, enquanto servidores dos órgãos que integram o Poder Executivo da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal devem proceder a arrecadação de tributos de acordo com os preceitos éticos e legais relacionados à tributação.

Importante pontuar que a atribuição arrecadatória não foi conferida às autoridades fazendárias apenas no interesse do Poder Público. Os agentes públicos estão obrigados a proceder a arrecadação de forma legal e equitativa levando-se em consideração o direito dos contribuintes (enquanto coletividade).

É possível, portanto, falar em um dever de arrecadar tributos por parte das autoridades fazendárias que agem como verdadeiros representantes da coletividade.

Por óbvio que, no exercício deste *munus*, a autoridade fazendária deve agir de forma ética e em estrita observância aos preceitos morais e legais relacionados aos direitos dos contribuintes (individualmente considerados).

Tomando como parâmetro o Sistema Tributário Alemão, KLAUS TIPKE chega a afirmar que a autoridade fazendária tem por dever suscitar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo no âmbito interno da Administração.

Constatando as autoridades fiscais que o ordenamento processual contém preceitos que impedem a aplicação uniforme do Direito material ou que nele faltam preceitos que são necessários para uma aplicação uniforme do Direito material, então torna-se manifesta uma ofensa contra o princípio da igualdade. Sem dúvida, as autoridades financeiras não tem nenhuma autorização por esse motivo para invocar o Tribunal Constitucional. Mas também elas estão vinculadas à Constituição. Apesar do monopólio da reprovação do Tribunal constitucional Federal pode a Administração financeira mediante objeção de direito da função pública chamar a atenção sobre a inconstitucionalidade no âmbito interno da Administração e por derradeiro insistir para que o Governo Federal tome a iniciativa para mudar a lei ou introduza em procedimento de controle de normas. Na minha opinião deve a Administração financeira assim proceder, quando ela tomar conhecimento da inconstitucionalidade.⁸⁷

Entendemos que o referido raciocínio, *mutatis mutandis*, é perfeitamente aplicável no Brasil, com a ressalva de que, em razão da presunção de constitucionalidade das leis, não pode a autoridade fazendária deixar de aplicá-la, mesmo quando eivada de inconstitucionalidade (ainda não reconhecida pelo Poder Judiciário), limitando-se apenas a suscitá-la, por dever de ética tributária, no âmbito interno da Administração.

É preciso atentar ainda para o fato de que a moral tributária do legislador interfere diretamente na deficiência da moral tributária das autoridades fazendárias. Refletindo sobre esta relação implicacional, pontua TIPKE:

Ora, se as leis tributárias forem injustas, não poderá a Administração Tributária vinculada a essas leis produzir Justiça Tributária alguma; pelo contrário: quanto mais intensamente se aplicarem tais leis injustas, tanto mais sofrerá a Justiça Tributária. Visto que muitos sujeitos passivos (injustamente) não atribuem os vícios das leis tributárias ao legislador distante anônimo, mas sim aos funcionários fiscais,

⁸⁷ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 71-72.

tornar-se-ão estes facilmente em tampão, em bode expiatório para uma Política Fiscal doentia⁸⁸.

Esteja ou não influenciado pela deficiência da moral tributária legislativa, o fato é que a lei não confere à autoridade fazendária nenhuma procuração em branco para arrecadar de forma arbitrária.

O mesmo se diga em relação ao legislador. A Constituição vincula o Poder Legislativo aos direitos fundamentais dos contribuintes, de maneira que se a moral tributária não for observada cabe ao Poder Judiciário atuar para impedir uma legislação que se distancie dos preceitos éticos e morais.

2.4.3. Ética tributária dos contribuintes

Por certo que a deficiente moral tributária do Estado interfere diretamente na moral tributária do contribuinte. Com efeito, a ausência de preocupação por parte do legislador contribui para a existência de um sistema tributário contraditório, assistemático e desordenado.

Os contribuintes, por sua vez, procuram tirar proveito desta desordem, comportando-se de modo contrário à ética tributária para não cumprir com o seu dever de pagar tributos.

Diversas são as motivações que podem levar o contribuinte a furtar-se ao pagamento dos tributos. O doutrinador alemão KLAUS TIPKE, em interessante construção, chega a elencar algumas atitudes mentais do contribuinte diante da obrigação tributária, dentre as quais podemos destacar o *homo oeconomicus*, o barganhista, o desgostoso com o Estado, o inexperiente, o liberal e o elusor fiscal legalístico.⁸⁹

⁸⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 87.

⁸⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 103-111.

O homo oeconomicus estaria representado no sujeito que pensa somente em sua vantagem econômica, não reconhecendo nenhum dever moral de conduta. É um ser egoísta por natureza, onde o Direito representa tudo o que o beneficia.

Já o barganhista é aquele que identifica como justo o tributo quando há uma contraprestação correspondente ao valor pago. Raciocinam, portanto da seguinte forma: se o Estado provê o mínimo de prestações, está o contribuinte autorizado a pagar o mínimo de tributos.

O desgostoso, por sua vez, é aquele que, insatisfeito com uma determinada política de atuação estatal, resolve contribuir menos, justamente no intuito de retirar o apoio financeiro ao Estado.

O liberal é aquela que encara o tributo sempre como uma limitação da liberdade, como uma quota de sacrifício sem qualquer contraprestação. Esta atitude mental pode levar ao não pagamento do tributo.

Há ainda o elusor fiscal legatício, que procura, a todo custo, com o auxílio de especialistas em Direito Tributário, aproveitar as lacunas e obscuridades na lei para pagar o mínimo possível de tributos.

Estas são apenas algumas das atitudes mentais que estimulam o contribuinte a esquivar-se do dever de pagamento de tributos, sendo que a conduta efetiva tendente a furtar-se do referido pagamento pode materializar-se basicamente mediante duas diferentes formas: a evasão e a elisão fiscal.

Ambas tem por objetivo a redução na carga tributária por parte dos contribuintes. A diferença é que a elisão corresponde a uma forma lícita de se evitar ou minorar a incidência tributária ao passo em que a evasão corresponde a um meio ilícito para se alcançar o referido desiderato.

Neste sentido as lições magistrais do professor PAULO DE BARROS CARVALHO:

(...) enquanto a primeira (elisão) é lícita, consistindo na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e consequentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica, a segunda (evasão) decorre de

operações simuladas em que, ocorrido fato de relevância para o direito tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio praticado.⁹⁰

Exatamente neste sentido os ensinamentos do não menos ilustre IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

A distinção básica entre elisão e evasão reside nos meios adotados para fugir ao peso, sempre injusto, da carga tributária no Estado Moderno, sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão ou a evasão fiscal.

(...)

A elisão fiscal, portanto, é procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas de lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributos.

Não o mesmo em relação à evasão fiscal, que adentra o campo da sonegação ou falta de recolhimento tributário, haja dolo ou culpa, sendo que na sua faceta dolosa, hão de se considerar as formas previstas no Direito pátrio, como de simulação, fraude e sonegação.

No Direito brasileiro, a elisão é permitida e a evasão, além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito penal, desde que a lei a defina como tal.⁹¹

A doutrina costuma diferenciar ainda os referidos conceitos pelo momento da ocorrência do fato gerador do tributo, de modo que a elisão teria lugar antes da ocorrência do fato gerador ao passo em que a evasão seria sempre posterior à ocorrência do fato gerador.

Este raciocínio, entretanto, comporta exceções. É possível que sejam utilizados meios lícitos para a economia de tributos mesmo após a ocorrência do fato gerador. É o caso, por exemplo, do instituto da denúncia espontânea previsto expressamente no art. 138 do Código Tributário Nacional e que elide a incidência de penalidades sobre a obrigação principal.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivação no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 83.

⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 225, p. 102-112, jun.2014, p. 104-105.

Outro bom exemplo são os parcelamentos, comumente denominados de “REFIS” previstos em legislações tributárias específicas, normalmente com previsões de exclusão ou redução de juros e multa.

De igual modo, nem sempre a evasão fiscal ocorre após a ocorrência do fato gerador. Em tese, é perfeitamente possível a prática da evasão fiscal mesmo antes da ocorrência do fato imponible. É o caso, por exemplo, do contribuinte de ICMS que emite notas fiscais fraudulentas antes mesmo da saída da mercadoria, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, no intuito de esconder a sua futura ocorrência.

Trata-se, entretanto, de uma situação excepcional. A regra é que a evasão fiscal ocorra após o fato gerador do tributo.

Antes ou depois, a evasão fiscal corresponde sempre a uma atuação fraudulenta praticada pelo contribuinte, conduta desprovida de conteúdo ético e moral, devendo ser veementemente combatida pelo nosso ordenamento jurídico

A respeito da sonegação, bastante pertinente a reflexão DE ALESSANDRO MENDES CARDOSO, relacionando a referida conduta com a quebra do dever de solidariedade:

Pode-se afirmar, assim, que existe um direito de todos os indivíduos e da sociedade, de que cada um cumpra o seu dever de recolher tributos. Isto porque o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao se sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade.⁹²

Para que se possa efetivamente falar em justiça tributária, é necessário que sejam observados os valores éticos e morais, também por parte dos contribuintes. Somente com a inserção desses novos ingredientes é que será possível a consagração dos direitos e garantias fundamentais previstos no texto constitucional. A arrecadação deve estar sempre pautada na ética e na moralidade, tanto por parte do Estado quanto por parte dos contribuintes.

⁹² CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 147.

2.5. O dever de solidariedade e a cidadania fiscal

O dever de solidariedade, previsto expressamente no art. 3º, Inciso I da Constituição Federal de 1988, configura-se como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Inspirada na Constituição portuguesa de 1976, na qual foi consagrado dispositivo semelhante (art. 9º), a nossa atual constituição inovou em relação às anteriores, ao estabelecer os objetivos fundamentais que visam à concretização dos fundamentos da República Federativa do Brasil previstos no art. 1º do texto constitucional.

A construção de uma sociedade livre, justa e solidária foi justamente o primeiro dos objetivos fundamentais reconhecidos pelo constituinte originário.

De acordo com DANIEL SARMENTO:

A construção de uma sociedade solidária, tal como projetada pelo constituinte, pressupõe o abandono do egocentrismo, do individualismo possessivo, e a assunção, por cada um, de responsabilidades sociais em relação à comunidade, e em especial em relação àqueles que se encontrem numa situação de maior vulnerabilidade.⁹³

O dever de solidariedade é classificado como um típico direito-dever, cuja conformação se dá a partir da vinculação a um direito fundamental.

Acerca da extensão desse princípio, assim proclama MARCIANO SEABRA DE GODOI:

⁹³ SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 103.

Os textos constitucionais citados no início da seção anterior demonstram que um dos objetivos fundamentais das nações contemporâneas é construir uma sociedade livre, justa e solidária. Pois bem. O que é essa “sociedade solidária” prevista nos textos constitucionais? Cabem aqui duas posturas. A postura menos exigente responde que a sociedade solidária é uma sociedade que reconhece, valoriza e incentiva que seus cidadãos pratiquem atos solidários (atos de assistência, de fraternidade, de união, de esforços). Já a postura mais exigente responde que a sociedade solidária é aquela que se ergue sobre pilares de sustentação efetivamente solidários.

Tomamos parte da postura mais exigente, pois se os pilares de sustentação de uma sociedade descuidam por completo da solidariedade entre os cidadãos, não serão práticas ou ações solidárias mais ou menos isoladas ou mais ou menos episódicas que tornarão essa sociedade verdadeiramente solidária. Por pilares de sustentação da sociedade entendemos o que Rawls denomina de “estrutura básica”: instituições jurídicas e sociais (constituição política, direitos de propriedade, direito de família) que distribuem os direitos e deveres fundamentais e moldam a divisão entre os indivíduos dos benefícios gerados pela cooperação social.⁹⁴

Trata-se de um valor constitucional que deve sempre ser observado pelo legislador. Corresponde a um dever atribuído a toda a coletividade, do qual derivam outros deveres aos cidadãos, como, por exemplo, o dever de pagar tributos.

A respeito dessa vinculação do legislador ao Princípio da Solidariedade, valiosos são os ensinamentos de LUÍS AFONSO HECK, ao analisar o sistema constitucional alemão, mas perfeitamente aplicável ao caso brasileiro:

A expressão do art. 20, alínea I, da Lei Fundamental segundo a qual a República Federal da Alemanha é um Estado Social, significa que o Estado tem o dever de providenciar por uma compensação dos contrastes sociais e, com isso, para uma ordem social justa; esse objetivo ele procurará alcançar em primeiro lugar, por meio da legislação. Nessa direção é de se mencionar: a) o preceito de uma política tributária social, sendo que o legislador está vinculado à Justiça tributária, que resulta do art. 3º, alínea I da Lei Fundamental.⁹⁵

O dever de solidariedade corresponde à base da exigência de tributos, mediante a contribuição de todos como contrapartida pela prestação estatal.

⁹⁴ GODOI, Marciano Seabra de; Tributo e Solidariedade Social, In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 148.

⁹⁵ HECK, Luís Afonso. **O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais: contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012, p. 240.

Em sua configuração atual, o dever de recolher tributo é inerente à própria condição de cidadania e fundada no dever de solidariedade dos cidadãos para com a sociedade.

Analizando a configuração do dever de pagar tributos na constituição espanhola, assim se manifesta CHULVI acerca do princípio da solidariedade, em uma análise perfeitamente aplicável à realidade brasileira:

El principio de solidaridad puede, por tanto, erigirse como valor que inspira el modo en el que el deber de contribuir se ejecuta en relación a y con respeto de los valores que inspiran el Estado social y democrático de Derecho que consagra nuestra Constitución: solidariamente. Gracias a ello, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se beneficia de una influencia “cuasi-ética” o, mejor, de justicia, en primer lugar, en el sentido de que los ciudadanos saben que con sus contribuciones económicas están permitiendo el mantenimiento y la supervivencia de un Estado de que, a su vez, obtienen determinados servicios y, en segundo lugar, este sentimiento social de justicia se ve aumentado por la función redistributiva que constitucionalmente se exige del sistema tributario en el art. 31.2.CE, generando un sistema de cooperación social basado en el principio de solidaridad.⁹⁶

A atividade tributária consiste, portanto, em um dever de cooperação exigido dos membros de uma comunidade e imprescindível para a própria existência, manutenção e funcionamento do Estado na medida em que torna possível o ingresso de receitas necessárias ao atendimento dos objetivos traçados no texto constitucional, por meio da imposição aos cidadãos de uma conduta de cunho patrimonial consistente na entrega de parcela de sua riqueza aos cofres públicos.

Trata-se de um comando direcionado não apenas aos cidadãos (destinatários mediatos), mas também ao próprio legislador (destinatário imediato) que deve levar em consideração o referido princípio também no processo de produção das normas jurídicas.

Assim, de acordo com ERNANI DE PAULA CONTIPELLI:

a solidariedade social, por determinar os objetivos concernentes ao Estado Democrático de Direito, caracterizando-se como princípio geral de direito expresso no complexo normativo constitucional, revela-se como valor preponderante na produção de normas e construção de modelos jurídicos tributários, que, conjugado

⁹⁶ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 21.

ao conjunto dos demais valores essenciais da pessoa humana, se considera como vetor axiológico nuclear para instituição do dever de colaboração de pagar tributos e de redistribuição das riquezas arrecadadas, influenciando todas as suas etapas de concreção perante o ordenamento jurídico.⁹⁷

Percebe-se, portanto, uma relação direta entre o Princípio da Solidariedade e o Princípio da Capacidade Contributiva, de maneira que sempre que a tributação se apresentar na exata medida da capacidade contributiva de cada cidadão, estará sendo observado o princípio retor consistente na solidariedade e vice-versa.

Tomando como exemplo o IPTU, veremos que sempre que houver uma distorção na chamada Planta Genérica de Valores – PGV, seja pela incorreção ou insuficiência dos critérios identificadores do valor da base de cálculo, seja pela própria defasagem acumulada ao longo dos anos em razão do deslocamento do eixo de valorização imobiliária, estar-se-á tributando em descompasso com a capacidade contributiva do cidadão.

Nestes casos, por conta da inércia do Poder Público em promover a atualização da PGV, alguns contribuintes estarão sendo tributados além da sua capacidade contributiva, enquanto que outros estarão sendo tributados aquém da efetiva capacidade econômica.

Partindo-se da premissa de que a tributação deve ser suportada por todos os cidadãos, de forma solidária, referida situação se afasta dos ideais de equidade, merecendo uma imediata correção por parte do legislativo.

Assim, o dever de colaboração no pagamento de tributos como mecanismo para balanceamento de valores fundamentais, cujos traços iniciais constam do próprio texto constitucional, deve ser respeitado também pelos entes tributantes aos quais foram atribuídas competências tributárias (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e o balizamento para a consecução do referido dever é feito pelo Princípio da Capacidade Contributiva.

Conforme assevera CONTIPELLI:

A competência tributária trata-se de um poder discriminado detalhadamente no complexo normativo constitucional, o qual o Estado poderá movimentar para impor aos membros da comunidade, mediante a ocorrência de determinados

⁹⁷ CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 206.

acontecimentos da vida social (fatos reveladores de riqueza econômica) previstos em lei, o cumprimento do dever de colaboração de pagar tributos, se comportando de modo a levar parcela de seus respectivos patrimônios aos cofres públicos, para que sejam atendidas as diretrizes estabelecidas no projeto de bem comum.

A estrutura dos possíveis deveres de colaboração de pagar tributos, que serão repartidos entre os entes públicos a partir da delimitação de suas competências para que possam cumprir seus encargos, encontram-se genericamente contidos e protegidos nos dispositivos que formam a Carta Magna, direcionando a atuação dos operadores do sistema normativo tributário a corresponder com o conteúdo destes modelos jurídicos constitucionais.⁹⁸

Conclui-se, portanto, que o Princípio da Solidariedade, enquanto fundamento lógico-jurídico do próprio dever fundamental de pagar tributos, direciona-se não apenas aos cidadãos-contribuintes, mas sobretudo ao legislador que deve nortear a sua atuação nos valores por ele consagrados, sob pena de se distanciar dos ideais de justiça propugnados na constituição.

2.6. Aumento de tributo e rejeição social

"O tributo é, por excelência, veiculado por norma de rejeição social"⁹⁹, sintetiza a frase clássica de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS. Isso significa que o cumprimento espontâneo das normas que impõem tributos, em regra, só se dá pela ameaça da sanção, não pela interiorização subjetiva da necessidade de contribuição para o custeio da coisa pública, ou seja, não pela aceitação do fundamento jurídico-ético-filosófico do tributo.

A rejeição social ao tributo é ainda maior, do ponto de vista do estado psicológico do cidadão comum, quando se trata de tributo incidente sobre patrimônio, ou seja, sobre riqueza "acumulada" ou "guardada", como no caso do IPTU.

A respeito do tema, pontua PAULO CALIENDO:

A tributação da propriedade urbana apesar de possuir uma participação muito pequena na arrecadação nacional possui, contraditoriamente, uma sensibilidade muito grande por parte dos contribuintes"¹⁰⁰.

⁹⁸ CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 208.

⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 109.

¹⁰⁰ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro:

Prossegue esse autor afirmando que o principal motivo disso seria:

a impressão de que a renda acumulada sobre a forma de patrimônio é algo intocável, diferentemente de uma riqueza que está sendo criada e que deveria pagar uma espécie de pedágio por sua legalização.¹⁰¹

Qualquer aumento de carga tributária, assim, é recebido de modo negativo pela coletividade pagadora de tributos, especialmente o IPTU - imposto pago mesmo por aqueles que não exercem atividade econômica.

A respeito desta rejeição social, bastante pertinente é a crítica de ALESSANDRO MENDES CARDOSO, para quem:

Deve-se afastar a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos. Em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais. Portanto, o dever de recolher tributos no Estado Democrático de Direito está solidamente fundado no princípio da solidariedade social, no qual busca sua justificação e conteúdo material.¹⁰²

Simpática ou não, o fato é que qualquer alteração legislativa que pretenda adequar a tributação de acordo com a verdadeira capacidade do contribuinte é fruto do exercício responsável da função pública, na qual se inclui a gestão da atividade financeira do Estado de acordo com as necessidades públicas e imposições da ordem constitucional, respeitando, obviamente, as limitações constitucionais ao poder de tributar – representada nos Princípios Constitucionais Tributários – que serão estudados no próximo capítulo.

Elsevier, 2009, p. 335.

¹⁰¹ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 335.

¹⁰² CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 195.

3. CAPÍTULO 03 – A ATUALIZAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DO IPTU COMO IMPERATIVO CONSTITUCIONAL

3.1. Sistema Constitucional Tributário

O Sistema Constitucional Tributário corresponde ao conjunto de regras e princípios previstos no texto constitucional que trata dos aspectos relacionados à cobrança de tributos por parte do Estado, dos poderes exercidos pelos entes tributantes na esfera tributária e das garantias dos contribuintes.

De acordo com o escólio de HUMBERTO ÁVILA:

(...) o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os ‘princípios sistematicamente fundamentais, (systemtragenden Prinzipien), que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.¹⁰³

Diferentemente de outros países que possuem um número reduzido de disposições constitucionais relacionados à tributação, o Brasil possui um extenso rol de dispositivos na Constituição relacionados à tributação.

A Constituição Federal de 1988 foi prodigiosa ao estabelecer um tratamento amplo e minucioso de preceitos relacionados à imposição tributária, sem paralelo em outros ordenamentos jurídicos.

A abundância de dispositivos constitucionais tributários é uma peculiaridade do nosso ordenamento jurídico. O que se verifica no Direito Comparado é a existência de

¹⁰³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 31.

pouquíssimos dispositivos de natureza tributária na constituição, de maneira que o sistema tributário da quase totalidade dos países no mundo é constituído, basicamente, no plano infraconstitucional. Mesmo nas mais recentes constituições europeias não se verifica esta profusão de normas tributárias no seu texto.

Influenciada fortemente pelo fenômeno de constitucionalização do Direito, a Constituição Federal de 1988 está impregnada de normas relacionadas à tributação. Não se trata, entretanto, de uma inovação da atual carta constitucional, revelando-se em uma verdadeira tradição que vem sendo aprimorada desde a nossa primeira constituição republicana (1891).

Outra peculiaridade do modelo brasileiro é a figura da lei complementar, bastante utilizada no Direito Tributário sobretudo para o disciplinamento das normas gerais e que não encontra paralelo nos demais países.

Temos, portanto, que, em face do fenômeno de constitucionalização do direito, toda e qualquer atuação estatal concernente à cobrança dos tributos (cuja competência é fixada pela Constituição) encontrará seu fundamento e limites na própria Carta Magna, o que muitas vezes dificulta o processo de alteração legislativa nos casos em que a mudança se impõe em razão da própria dinâmica das relações sociais.

Não resta dúvida, portanto, que a passagem da Constituição para o centro do ordenamento jurídico representa a grande força motriz da mudança de paradigmas do direito tributário na atualidade. A supremacia da Lei Maior propicia a impregnação da atividade tributária pelos princípios e regras naquela previstos, ensejando uma releitura dos institutos e estruturas da disciplina pela ótica constitucional.

3.2. Competência Tributária

A competência tributária, assim entendida como a aptidão para criar tributos¹⁰⁴ é definida diretamente pela Constituição, transferindo-se parcelas do poder fiscal para os entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Entretanto, como cediço, esse poder de tributar não é livre, devendo os entes legitimados para a instituição e cobrança de tributos respeitar os limites e as balizas impostas no próprio texto constitucional.

Nas preciosas lições de ROQUE CARRAZZA, “entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo.”¹⁰⁵

A competência tributária subordina-se, portanto, às normas constitucionais instituidoras de princípios e garantias fundamentais do contribuinte que, como cediço, são hierarquicamente superiores às normas legais que preveem as obrigações tributárias.

3.3. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

Conforme visto anteriormente, a Constituição consiste na base de todo o nosso Direito, notadamente do Direito Tributário. No Brasil, por uma série de peculiaridades, as normas tributárias são o corolário dos princípios fundamentais consagrados na Carta Magna.

A Constituição Federal de 1988 demarca positivamente e negativamente a competência tributária. A respeito do tema, preciosas são as lições de LUCIANO AMARO:

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como ‘obstáculos’ ou ‘vedações’ ao exercício da competência tributária, ou ‘supressão’ dessa competência(...)¹⁰⁶

¹⁰⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 105.

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 168.

¹⁰⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 107.

A competência tributária “positiva” está representada nos preceitos que colaboram no desenho da definição do tributo, ou seja, normas que delimitam e atribuem aos entes da Federação o poder de tributar.

Já a competência tributária “negativa” corresponde às limitações constitucionais ao poder de tributar e estão representadas nas regras e princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco et coetera) e nas normas de não incidência previstas no texto constitucional (imunidades tributárias).

Registre-se, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal, analisando ofensa perpetrada por emenda constitucional à regra da anterioridade, reconheceu que as limitações constitucionais ao poder de tributar configuram-se como verdadeiras cláusulas pétreas em favor dos contribuintes.

(...) A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par.2., art. 60, par.4., inciso IV e art. 150, III, b da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par.4., inciso I, e art. 150, VI, a, da C.F.)¹⁰⁷

Referido entendimento foi reafirmado quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 573.675, conforme se extrai do excerto do voto condutor do Ministro RICARDO LEWANDOWSKI:

(...) algumas dessas limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas, por se inserirem no contexto dos direitos e garantias individuais, em especial no que toca aos princípios da igualdade tributária e da vedação ao confisco.¹⁰⁸

¹⁰⁷ STF. ADI 939-DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 15.12.93.

¹⁰⁸ STF. RE 573.675-SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ 25.03.09.

Conforme veremos adiante, com base na classificação proposta por ROBERT ALEXY, as limitações constitucionais ao poder de tributar podem assumir a feição de normas-regras ou normas-princípios. De acordo com o renomado mestre:

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio.¹⁰⁹

Transpondo o referido conceito para o Direito Tributário, temos que as normas que compõem as limitações constitucionais ao poder de tributar, apesar de serem comumente chamadas pela doutrina de “princípios”, podem assumir a feição de regras ou princípios. A esse respeito, merece registro a observação contundente de LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

(...) na literatura, as limitações constitucionais ao poder de tributar figuram como ‘princípios’ ainda que apresentadas como regras. Assim é que se fala do ‘Princípio’ da Legalidade, ‘Princípio’ da Anterioridade (...) Tão arraigada está a denominação que já não seria viável opor-se a ela. (...) o dispositivo que alberga cada um desses ‘Princípios’ poderá ter conteúdo de princípio, de regra ou de ambos.¹¹⁰

Destarte, nem todas as limitações ao poder de tributar tem estrutura de norma-princípio. A legalidade e a anterioridade tributárias, por exemplo, dada a sua concretude, configuram-se como verdadeiras regras e possuem como vetor axiológico o postulado da segurança jurídica, conforme analisaremos mais adiante.

Não podemos deixar de registrar ainda a observação contundente de HUMBERTO ÁVILA, em sua Teoria dos Princípios, quanto à exata compreensão do que ele denomina de

¹⁰⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 85.

¹¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva: 2012, p. 270.

“metanormas” – verdadeiros postulados normativos - assim definidas como normas que estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas.

Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas, que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanorma.¹¹¹

Como exemplos de metanormas, temos a razoabilidade e a proporcionalidade.

3.3.1. Regra da Legalidade

A regra da legalidade, que não é exclusiva do direito tributário, possui previsão genérica no art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

No âmbito tributário, a referida regra está consagrada, também de forma expressa, no art. 150, inciso I do texto constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Todo e qualquer tributo, via de regra, somente poderá ser instituído, cobrado ou majorado através de lei. Salvo as exceções expressamente previstas na própria constituição,

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 122.

impõe-se a participação do Poder Legislativo tanto na instituição quanto na majoração de tributos.

A regra da legalidade remonta às exigências dos barões revoltados contra o rei João sem Terra, na Inglaterra, em 1215. Em sua concepção moderna, este princípio consagra, além da liberdade e da segurança jurídica, o próprio ideal de democracia. Com efeito, somente através da lei – assim entendida como instrumento básico de enunciação da vontade popular democrática – é que se pode limitar a liberdade individual, atribuindo-se a tão almejada segurança jurídica aos cidadãos-contribuintes.

Em relação, à segurança jurídica, vale a pena transcrever as preciosas lições de BETINA TREIGER GRUPENMACHER

O Direito Tributário é o ramo do Direito em que a segurança jurídica é princípio inafastável e é por esta razão que nele o princípio da legalidade se afigura como a reserva absoluta da lei formal¹¹².

De acordo com o magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO:

O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição de poderes¹¹³.

A referida regra impõe limites ao exercício da competência tributária. Está diretamente relacionada com a segurança jurídica dos contribuintes, de maneira a coibir eventuais arbítrios por parte do Estado no exercício de sua competência tributária.

Exatamente por isso, a lei instituidora do tributo deve apontar com precisão os elementos que compõem a hipótese de incidência tributária e o consequente normativo.

Consoante lição de LUCIANO AMARO:

¹¹² GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Exercício da Competência Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 83.

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 282.

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei¹¹⁴.

Conforme assevera JOSÉ AFONSO DA SILVA, a referida regra, por fundar-se na legalidade democrática, é nota essencial do Estado Democrático de Direito:

A recuperação do liame entre legalidade e legitimidade, sob bases diferentes, a partir do abandono da noção puramente formal da legalidade, definindo-a como a realização das condições necessárias para o desenvolvimento da dignidade humana como quer nossa constituição (art. 1º, III), pois o princípio da legalidade não exige somente que as regras e as decisões que compõem o sistema sejam formalmente corretas. Ele exige que elas sejam conforme a certos valores, a valores necessários à existência de uma sociedade livre, tarefa exigida expressamente do Estado brasileiro (art. 3º, I)¹¹⁵.

Portanto, para que se possa falar em Estado Democrático de Direito deve haver necessariamente respeito à regra da legalidade enquanto expressão da legitimidade democrática. Somente assim é que se pode falar em respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes.

3.3.2. Regra da Irretroatividade

A regra da irretroatividade está consagrada expressamente no art. 150, inciso III, alínea “a” do texto constitucional:

¹¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 112.

¹¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 447.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 (...)

 III - cobrar tributos:
 (...)

 a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

PAULO DE BARROS CARVALHO, entendendo que a referida regra já se encontrava consagrada no art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988, assim se manifesta:

Entre as limitações do poder de tributar inscreveu o constituinte de 1988 o princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, a). Por certo que a prescrição é despicienda, visto que a diretriz contida no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal é portadora deste mesmo conteúdo axiológico, irradiando-se por todo o universo do direito positivo, incluindo, portanto, a região das imposições tributárias. O simples vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, seria o bastante para obstar qualquer incursão do legislador dos tributos pelo segmento dos fatos sociais que, por se terem constituído cronologicamente antes da edição legal, ficariam a salvo de novas obrigações.¹¹⁶

Conforme leciona HUMBERTO ÁVILA, o vetor axiológico da regra da irretroatividade também é o postulado da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica (CF: preâmbulo, art. 5º, caput; art. 6º, caput) tem por finalidade garantir estabilidade aos direitos estabelecidos em nível constitucional e previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos dos atos normativos, razão pela qual é exteriorizado, particularmente, por meio de normas específicas que instituem garantias: irretroatividade (CF: art. 5º, XXXVI e XL; art. 150, III, 'a'), legalidade (CF: art. 5º, II, e art. 150, I) e anterioridade tributária (CF: art. 150, III, 'b').¹¹⁷

Trata-se, portanto, de um reforço da garantia da legalidade, na medida em que impede que a lei nova se aplique para fatos geradores de obrigações tributárias ocorridos no passado.

3.3.3. Regra da Anterioridade

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 156-157.

¹¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Medida Provisória na Constituição de 1988**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997, p. 50.

A regra da anterioridade está prevista expressamente no art. 150, inciso I, alíneas “b” e “c” da constituição. Compreende tanto a anterioridade anual quanto a anterioridade nonagesimal.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Com base na conjugação das duas regras (anterioridade anual e nonagesimal), temos que é vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei instituidora ou majoradora e, antes de decorrido o prazo de noventa dias da data da publicação da referida lei.

Conforme visto anteriormente, de acordo com o entendimento do STF, a referida regra configura uma verdadeira cláusula pétrea, ou seja, não pode ser suprimida ou excepcionada sequer por emenda constitucional.

A regra da anterioridade possui como vetor axiológico o postulado da segurança jurídica e serve para garantir que o contribuinte não seja surpreendido com um aumento da carga tributária, sem que possa se preparar para tanto.

Exatamente neste sentido são os ensinamentos de FRANCISCO PINTO RABELLO FILHO:

No contexto deste trabalho, a etimologia do sentido fundamental da palavra segurança é assaz sugestiva (*se*, no prefixo privativo, síncope de *sine* + *cura* = cuidado, resguardo, cautela, precaução, preocupação), à proporção que aponta para tranqüilidade de ânimo, indica isenção de preocupações, cuidados. É vocábulo que expressa tranqüilidade, quietação. É nesse sentido que o sobreprincípio da segurança jurídica emerge como sendo certamente um esteio do Estado Democrático de Direito com uma básica formulação de exigência: previsibilidade da ação estatal. O Estado deve atuar sempre com lealdade em face das pessoas (físicas e jurídicas), apurar-se invariavelmente de modo a não surpreendê-las (não-surpresa) com as medidas tomadas. (...) o princípio da anterioridade da lei tributária é inequívoca forma de dar-

se efetivação ao princípio da segurança jurídica, na medida em que faz com que o cidadão saiba, num dado exercício financeiro, que no exercício seguinte ele terá uma carga tributária (inteiramente) nova ou majorada. Com essa exigência, o cidadão fica sabendo, com antecedência, que no próximo exercício financeiro terá um incremento em seus encargos tributários. É, pois, previsibilidade objetiva, concedida ao contribuinte, no que diz respeito à tributação.¹¹⁸

Não se pode olvidar que, por expressa previsão do art. 150, §1º da Constituição Federal de 1988, tanto a regra da anterioridade anual quanto a regra da anterioridade nonagesimal comporta exceções:

Art. 150 (...)

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Sobreleva ressaltar desde já que, dentre as exceções à regra da anterioridade nonagesimal está a alteração da base de cálculo do IPTU (imposto previsto no art. 156, I da Constituição Federal de 1988), objeto de investigação no presente trabalho.

3.3.4. Princípio da Isonomia

O Princípio da Isonomia Tributária decorre do postulado genérico do Princípio da Igualdade previsto no art. 5º da Constituição Federal de 1988.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

¹¹⁸ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo: RT, 2002, p. 100-103.

A busca da igualdade tributária é, indiscutivelmente, um dos mais importantes valores para a construção de uma democracia. Talvez, por conta disso, a Constituição Federal de 1988 conferiu um artigo próprio para o referido princípio no âmbito tributário:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O princípio da isonomia, na concepção aristotélica, é equiparado a um dos tipos de realização da própria justiça, consiste em ser

a proporção entre as porções igual à proporção entre os indivíduos, pois não sendo as pessoas iguais, não terão porções iguais - é quando os iguais detêm ou recebem porções desiguais, ou indivíduos desiguais porções iguais que surgem conflitos e queixas¹¹⁹.

A consagração da célebre epígrafe “tratar os iguais de modo igual e os desiguais de modo desigual” é atribuída a ARISTÓTELES e sintetiza o seu pensamento acerca da idéia de justiça particular distributiva. Um modelo de justiça onde o Estado distribui as benesses aos cidadãos com base em critérios distintos: benesses idênticas entre os semelhantes e benesses diferenciadas entre cidadãos dessemelhantes.

É a proibição do *discrimen* não razoável, ou seja, do tratamento diferenciado sem justificativa adequada. O referido princípio, em sua dimensão material, impõe um tratamento desigual em relação aos contribuintes que se encontram em situação de desigualdade.

Entre nós, a dimensão substancial da isonomia foi difundida por RUY BARBOSA, a partir da concepção de que "a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam."¹²⁰

¹¹⁹ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. 3. ed. Bauru: Edipro, 2009, p. 152.

¹²⁰ BARBOSA, Ruy. *Oração aos moços. Escritos e discursos seletos*. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Ruy

Complementando o pensamento do “Águia de Haia”, ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA assevera que

a necessidade de se eliminarem os injustos privilégios de classes, no âmbito tributário e em todas as esferas da vida social, levou à formulação do princípio da igualdade, que preside a ação legislativa, executiva e judiciária no moderno Estado de Direito.¹²¹

O que não se admite, assim, é que casos idênticos tenham solução distinta pela Administração Tributária, bem como que casos distintos tenham tratamento idêntico, sem justificativa razoável.

Nas preciosas lições de HUMBERTO ÁVILA, temos que:

quando os tributos destinam-se a atingir uma finalidade fiscal, enquanto instituídos com o fim preponderante de obter receitas dos particulares, e o ordenamento constitucional permitir a eleição dessa medida de comparação, será a capacidade contributiva a medida de diferenciação entre os contribuintes¹²².

Portanto, o tratamento deve ser o mais igual possível aos iguais, buscando fixar exatamente os critérios diferenciadores que permitem tratar desigualmente os desiguais na exata medida de sua desigualdade, como expresso no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que consagra a isonomia em matéria tributária.

3.3.5. Princípio da Capacidade Contributiva

Corolário lógico do Princípio da Isonomia, o Princípio da Capacidade Contributiva está previsto expressamente no §1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988:

Barbosa, 1995, p. 666.

¹²¹ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Direito constitucional tributário e "due process of law"**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 128.

¹²² ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 160.

Art. 145. (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A respeito do referido princípio, vale a pena trazer à baila as lições magistrais de ZÉLIA LUIZA PIERDONÁ:

O referido princípio visa tributar o cidadão naquilo que não afeta seus direitos fundamentais. Garante a igualdade na tributação, na medida em que tributará mais os contribuintes que revelarem maior capacidade econômica. Garante também que não haverá tributação excessiva, impedindo o confisco e preservando o direito de propriedade.¹²³

O princípio da capacidade contributiva é um dos vetores primordiais de estruturação do Sistema Constitucional Tributário, representando fundamento de justiça na tributação e constituindo a expressão aplicada da isonomia em matéria de tributos.

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, por isso, afirma que

a capacidade contributiva, enquanto princípio, é um daqueles juízos fundamentais de valor que informam a ordem jurídica, quer como pressuposto do tributo, quer como critério de graduação ou limite da tributação¹²⁴.

De acordo com DINO JARACH:

Que es la capacidad contributiva? Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza em posesión de una persona o en movimiento entre dos

¹²³ PIERDONÁ, Zélia Luiza. Capacidade Contributiva. In: DIMOULIS, Dimitri. **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 43

¹²⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 41-42.

personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye.¹²⁵

RICARDO LOBO TORRES, fazendo correlação entre a capacidade contributiva e os direitos fundamentais, conclui que:

a capacidade contributiva abre ao legislador a possibilidade de instituir o tributo, que incide sobre a riqueza de cada qual, ou seja, nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício da profissão¹²⁶.

REGINA HELENA COSTA define ainda o princípio, em sua dimensão ética e econômica, como "a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos"¹²⁷.

Alfim, é preciso registrar que o Princípio da Capacidade Contributiva constitui uma das pedras de toque do Sistema Constitucional Tributário, sendo que a sua exata compreensão é indispensável para a investigação acerca da atualização da planta genérica de valores do IPTU enquanto imperativo constitucional.

3.3.5.1. A propriedade como índice de capacidade contributiva

O primeiro passo para a construção de um sistema tributário é identificar quais fatos econômicos revelam possibilidade de pagamento de tributos ao Estado ou, como quer AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, a aferição de que o fato tributado possui "idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação por que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária"¹²⁸.

¹²⁵ JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 87.

¹²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**, volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 434.

¹²⁷ COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 26.

¹²⁸ FALCÃO, Amílcar da Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999,

É o que ROQUE CARRAZZA, fazendo expressa referência ao pensamento de ALFREDO AUGUSTO BECKER, chama de "fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico)"¹²⁹.

Tratando-se de impostos reais – exatamente o caso do IPTU - esse fato-signo é a expressão econômica da propriedade, situação jurídica estática, marcada pela manutenção de uma riqueza acumulada, sem a necessária reprodução desta em novos ganhos econômicos; é, por isso, imposto sobre o patrimônio, gravando não riqueza nova ou movimentada, mas sim riqueza imobilizada.

De acordo com ALIOMAR BALEEIRO,

os impostos reais são decretados sob a consideração única da matéria tributável, com inteira abstração das condições personalíssimas de cada contribuinte, ou seja, o legislador concentra sua atenção exclusivamente no fato gerador, desprezadas as circunstâncias peculiares ao contribuinte e que poderiam ser tomadas como dados de fato sobre sua capacidade contributiva.¹³⁰

GERALDO ATALIBA, por sua vez, de forma magistral, define os impostos reais como "aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoa, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades"¹³¹.

No mesmo sentido, HUMBERTO ÁVILA aponta que:

o princípio da capacidade não possui um importante significado para o IPTU (156, I), porque ele se caracteriza por ser um imposto real, que abrange o imóvel sem relação com as características pessoais do sujeito passivo¹³².

p. 29.

¹²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 102.

¹³⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência as Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 282.

¹³¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 125.

¹³² ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em material tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 424.

O STF, no julgamento do RE 153.771-MG¹³³, que acabou resultando na edição da Súmula nº 668¹³⁴, concluiu que somente nos chamados impostos pessoais se pode levar em conta a capacidade econômica subjetiva de cada contribuinte, ficando afastada essa possibilidade no caso dos impostos ditos reais.

3.3.5.2. Capacidade Contributiva absoluta ou objetiva

O que interessa aqui é a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, não a relativa ou subjetiva - aquela expressa no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 e que trata da personalização da carga tributária às características específicas de cada contribuinte - porque esta segunda seria específica dos impostos pessoais.

A capacidade contributiva objetiva ou absoluta refere-se às características do fato gerador, da conduta humana que acarreta, com sua verificação, a obrigação de pagar o tributo, e implica que este comportamento humano deve simbolizar uma grandeza que constitua signo presuntivo de riqueza, ou índice de capacidade contributiva.

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, do mesmo modo, a define como "a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação)"¹³⁵.

Nesse caso, como exposto, o fato econômico revelador de capacidade contributiva é o patrimônio ou riqueza imobilizada; tributa-se um estado, uma situação economicamente estática, um "ser" proprietário, não um ato ou movimento de riqueza (como na tributação da renda – riqueza acrescida - ou do consumo – riqueza circulante).

É comum a falsa concepção de que só se pode tributar dinheiro "novo", acréscimo

¹³³ STF. RE 153771-MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 20.11.96.

¹³⁴ Súmula 668. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

¹³⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57.

patrimonial, ou seja, renda. A maioria das pessoas identifica capacidade contributiva com "ganho", "acréscimo", "aumento" patrimonial, tendendo a enxergar ausência de capacidade contributiva quando isso não ocorre; só que isso não é verdade, ao menos não em nosso sistema constitucional vigente.

ADAM SMITH já reconhecia a possibilidade de que o patrimônio (a terra) pudesse ser índice de riqueza; ainda que falasse em taxa sobre a renda da terra, reconhecia que o valor da taxa corresponderia à atribuição de um valor à terra, pois "como a taxa é pagável em dinheiro, a avaliação da terra é expressa em dinheiro"¹³⁶.

ALIOMAR BALEEIRO, do mesmo modo, após afirmar que o tributo pode gravar tanto o recebimento quanto o consumo da renda, ressalva que "os impostos também representam mutilação de capital já formado", muito embora reconheça que, na prática, esses impostos, como o IPTU, acabam por ter o valor "medido pelo capital e pago pela renda"¹³⁷.

PAULO DE BARROS CARVALHO, por sua vez, informa que o sistema tributário nacional outorga as competências para instituição de impostos "em função do conteúdo material que há de integrar o núcleo das respectivas hipóteses normativas"¹³⁸, abrangendo gravames sobre comércio, renda, patrimônio, transmissão, circulação, produção, além daqueles extraordinários e os previamente indeterminados, objeto da competência residual.

ENRICO DE MITA afirma que:

os fatos economicamente relevantes, tomados majoritariamente em consideração pela lei tributária, são o patrimônio (riqueza possuída), a renda (riqueza adquirida), a transferência, o consumo de riqueza¹³⁹.

Já PAULO CALIENDO lembra que "a tributação da propriedade é uma das formas mais antigas de financiamento do Estado, existindo desde seus primórdios"¹⁴⁰.

REGINA HELENA COSTA, por sua vez, assevera que "os índices de capacidade contributiva reportam-se sempre à renda, ao patrimônio ou ao consumo", já que "os índices

¹³⁶ SMITH, Adam. **Riqueza das nações**. São Paulo: Folha, 2010, p. 348.

¹³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 275.

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 70-71.

¹³⁹ MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 231.

¹⁴⁰ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 333.

são plurais porque plurais são os fatos reveladores da situação econômica dos sujeitos"¹⁴¹, o que deixa claro que nem todo tributo é sobre renda, ou riqueza acrescida.

Mais importante, a Constituição Federal de 1988 admite isso, em sua redação originária, ao outorgar competência para instituição do IPTU (inciso I do artigo 156 da CF/88), do IPVA (inciso III do artigo 155 da CF/88), do ITR (inciso VI do artigo 153 da CF/88) e do Imposto sobre Grandes Fortunas (inciso VII do artigo 153 da CF/88).

Sendo o patrimônio o índice de riqueza - ou seja, o fato gerador -, sua expressão e numerário (a base de cálculo) é o valor da propriedade, que é o valor venal; logo, enquanto a base utilizada estiver dentro do valor venal, está-se respeitando a capacidade contributiva, pouco importando os rendimentos, reajustes e ganhos do proprietário.

ROQUE CARRAZZA, com o brilhantismo que lhe é peculiar, afirma que:

Em relação aos impostos sobre a propriedade (imposto territorial rural, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre a propriedade de veículos automotores etc.), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, porque a riqueza não advém apenas da moeda corrente, mas do patrimônio, como um todo considerado. Se uma pessoa tem, por exemplo, um apartamento que vale um milhão de dólares, ela tem capacidade contributiva, ainda que nada mais possua. Apenas, sua capacidade contributiva está imobilizada. A qualquer tempo, essa pessoa poderá transformar em dinheiro aquele bem de raiz.¹⁴²

E, em seguida, conclui que "a só propriedade de um imóvel de alto luxo já indica a existência de capacidade contributiva."¹⁴³

Resumindo este entendimento, AIRES BARRETO afirma que "é fora de dúvida, assim, que o imposto que grava a propriedade imobiliária é o exemplo mais conspícuo de tributo real, tanto em nosso sistema jurídico quanto nos sistemas de outros países", e, por isso o IPTU "grava a propriedade isoladamente considerada (e não o patrimônio global do contribuinte)"¹⁴⁴.

¹⁴¹ COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30.

¹⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 103.

¹⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 103.

¹⁴⁴ BARRETO, Aires. Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU). In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de**

3.3.6. Postulado da Razoabilidade

A razoabilidade, sintetiza VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, "traduz-se na exigência de compatibilidade entre o meio empregado pelo legislador e os fins visados, bem como a aferição da legitimidade dos fins"¹⁴⁵. Ela cuida, portanto, da legitimidade dos fins visados e da compatibilidade dos meios empregados.

O fim legítimo que se busca no presente caso é a plena exploração da base de tributos, requisito de uma gestão baseada na responsabilidade fiscal, conforme o artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse ponto, CARLOS VALDER DO NASCIMENTO afirma que:

este dispositivo obriga o agente público a cumprir em toda a sua plenitude o mandato que lhe é conferido pela sociedade, mesmo porque o texto busca coibir as indevidas e demagógicas isenções de tributos que se verificam nas instâncias federativas: a exemplo, a inexigência de IPTU municipal.¹⁴⁶

Daí se afirmar que a razoabilidade não é um valor em si mesmo e, portanto, não se pode falar propriamente em ofensa à razoabilidade. Trata-se de um parâmetro, de um postulado de verificação do atendimento de outros valores constitucionais. Conforme construção da Suprema Corte Norte-Americana, a razoabilidade é expressão de um valor procedimental, do substantive due process of law.

Nesse sentido, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA afirma que:

Foi o trabalho desenvolvido pela Suprema Corte Norte-Americana que modificou o significado da cláusula em estudo, atribuindo-lhe um conceito substantivo. Vale

Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 451-453.

¹⁴⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: TORRENS, Haradja Leite (coord). **A expansão do Direito: estudos de Direito Constitucional e Filosofia do Direito em homenagem ao Professor Willis Santiago Guerra Filho.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 95.

¹⁴⁶ NASCIMENTO, Carlos Valder do. NASCIMENTO, Carlos Valder do *et alli* (coord.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 88.

dizer, 'o due process of law' passou a representar, gradativamente, uma garantia de direito material contra as restrições aos direitos fundamentais.¹⁴⁷

No âmbito tributário, a razoabilidade está umbilicalmente ligada ao princípio de vedação do tributo com efeito de confisco, ao princípio da observância da capacidade contributiva e ao princípio estruturante da segurança jurídica e não surpresa. Ou seja, a razoabilidade funciona como bloqueio à ofensa desses três princípios; a partir deles, de fato, é que se pode parametrizar quais medidas são razoáveis, ou não.

Nesse quadrante, RICARDO LOBO TORRES afirma que "a medida e o limite da capacidade contributiva, frente aos direitos fundamentais, passa pelo teste da razoabilidade"¹⁴⁸.

3.3.7. Postulado da Proporcionalidade

Relativamente à proporcionalidade, com base nos ensinamentos de HUMBERTO ÁVILA apresentados em tópico anterior, tem-se também aqui um postulado, ou seja, uma norma de caráter procedimental, relacional, tal como a razoabilidade.

Esse postulado exige que todo ato jurídico, especialmente aquele restritivo de direitos, seja adequado, necessário e conforme. É dizer, que não onere o direito além ou fora do estritamente necessário.

Entende-se por adequação a necessidade de que "as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos", como leciona GILMAR FERREIRA MENDES¹⁴⁹, e, como exposto na análise da razoabilidade, já se percebe aqui a compatibilidade entre o meio utilizado e o fim perseguido.

Seguindo os ensinamentos de HUMBERTO ÁVILA, o exame da necessidade do ato

¹⁴⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 297.

¹⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**, volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 441.

¹⁴⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: IBDC, 1999, p. 72.

restritivo envolve:

a verificação da existência dos meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou Poder Executivo, e que possam promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados.¹⁵⁰

A conformidade em sentido estrito, por fim, se refere a "uma verificação da relação custo-benefício da medida, isto é, da ponderação entre os danos causados e os resultados a serem obtidos", segundo LUÍS ROBERTO BARROSO¹⁵¹.

3.3.8. Postulado da Vedação ao Confisco

O confisco em si mesmo, como leciona FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, é "o ato de apreender a propriedade em prol do fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca"¹⁵².

O tributo, por sua vez, implica sempre a "transferência compulsória de parte da propriedade privada para o Estado"¹⁵³, como afirma SALDANHA SANCHES, e, por isso, "é irrecusável que todo e qualquer imposto é, em princípio, confiscatório"¹⁵⁴, alerta ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA.

O que se veda pela Constituição Federal de 1988, portanto, pela limitação constitucional inserida no inciso IV do artigo 150, seria determinado grau de tributação que tivesse efeitos análogos ao confisco propriamente dito, já que, ontologicamente, ambos os institutos (tributo e confisco) possuem estrutura semelhante.

¹⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 134.

¹⁵¹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 208-209.

¹⁵² GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2003, p. 46.

¹⁵³ SANCHES, J. L. Saldanha. **A segurança jurídica no Estado Social de Direito: conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no Direito Tributário**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1985, p. 279.

¹⁵⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e "due process of law"**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 194.

Neste sentido, RENATO LOPES BECHO, assevera que:

o legislador não deve laborar buscando uma definição ou estipulando os limites para o que seja uma tributação que tenha efeitos confiscatórios. O reconhecimento para a tributação confiscatória exige uma análise fática e conjuntural, que é alterada pelas circunstâncias econômicas, nos mesmos moldes que o princípio da capacidade contributiva, bem como por circunstâncias sociais, dependendo do retorno que o Estado dá ao contribuinte e aos demais membros da sociedade, pelos tributos que arrecada.¹⁵⁵

Sintetiza então FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT que:

o tributo com efeito de confisco é aquele que afronta a sua própria natureza jurídica e converte a hipótese de incidência em mero pretexto para a tomada do patrimônio do contribuinte, sem indenização e sem que ao mesmo seja imputado qualquer ilícito¹⁵⁶.

O tributo confiscatório, portanto, é aquele que absorve substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo. Ocorre que isso deve ser analisado caso a caso, já que não existe uma regra geral sobre o que seria o grau de confisco, e, por isso, se trata de questão de fato, a ser evidenciada em relação a cada relação jurídica, lembrando MARCIANO SEABRA DE GODÓI, ao analisar a jurisprudência do STF, "ter exigido o Tribunal que o efeito confiscatório do tributo, no caso concreto, tivesse sido comprovado nos autos".¹⁵⁷

Além disso, a sua caracterização muda em função das características do tributo (pessoal, real) e do fato tributado (consumo com repasse no preço, renda absorvida diretamente pelo contribuinte).

É por isso que, na prática, a análise de confisco se converte na análise razoável do gravame imposto pelo tributo, reconhecendo MARCIANO SEABRA DE GODÓI que o STF "tem como parâmetro que o poder de tributar não é ilimitado, devendo ser exercido dentro de

¹⁵⁵ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 461.

¹⁵⁶ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2003, p. 48.

¹⁵⁷ GODOI, Marciano Seabra de; CARDOSO, Alessandro Mendes. Princípio do Não-confisco. In: GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 294.

limites razoáveis"¹⁵⁸.

RENATO LOPES BECHO, ao refletir sobre a razoabilidade, assevera que:

O que é razoabilidade? Desde as primeiras páginas deste livro (confira-se, especificamente, o item 2.1), vimos as lições de Platão sobre as virtudes, uma delas a temperança. Cremos poder afirmar que o princípio do não confisco determina a temperança estatal na tributação. E a razoabilidade na seara tributária? Também nos parece ser a temperança. Assim, afirmar que a vedação ao confisco é tributar razoavelmente não resolve o problema. Soa para nós como um simples uso de sinônimo, com ambas as expressões tendo significado vago, aguardando um preenchimento mais específico e concreto.¹⁵⁹

O confisco, como visto, implicaria a eliminação do próprio capital, da riqueza tributada como um todo. SAMPAIO DÓRIA distingue tributos excessivos (altos, porém fruto de legítima opção política), proibitivos (usados com fins extrafiscais, dentro do limite do proporcional) e confiscatórios (inconstitucionais, que extinguem a riqueza gravada)¹⁶⁰.

Prossegue este autor, tratando dos tributos reputados altos ou "excessivos", lembrando que estes são fruto de opção política perpetrada pelos agentes regularmente eleitos pela coletividade para realizar tais tipos de escolha em seu nome. Traz ainda este autor julgamento da Suprema Corte Americana, no qual se afirma que "se um específico imposto pesa desmedidamente sobre uma empresa, ou uma categoria de empresa, não deverá ser declarado, somente por tal motivo, hostil à Constituição"¹⁶¹.

É diferente, portanto, o tributo que, ainda que considerado alto ou excessivo, preserva o capital tributado, do tributo que se confunde com o confisco; não gostar de algo não o torna inconstitucional.

¹⁵⁸ GODOI, Marciano Seabra de; CARDOSO, Alessandro Mendes. Princípio do Não-confisco. In: GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 290.

¹⁵⁹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 461.

¹⁶⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e "due process of law"**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 176-204.

¹⁶¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e "due process of law"**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 179.

3.4. A regra-matriz de incidência tributária do IPTU

O Imposto incidente sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU está previsto expressamente no art. 156, Inciso I da Constituição Federal de 1988 como de competência dos municípios.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;

No plano infraconstitucional, encontra previsão no art. 32 do Código Tributário Nacional, que traz sua materialidade como sendo a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizada na zona urbana do Município a que se refira.

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Ao idealizar a chamada “regra-matriz de incidência tributária”¹⁶², o professor PAULO DE BARROS CARVALHO dá uma imensa contribuição aos operadores do Direito, na medida em que permite que seja dissecada a molécula normativa hipotético-condicional em partículas atômicas essenciais – denominadas pelo renomado professor de “critérios” ou “aspectos” – estabelecendo a relação entre o antecedente e o consequente normativo.

Tomando por base este poderoso instrumento de análise lógico-jurídica da norma de incidência tributária, é possível identificar cada um dos critérios constantes do “descriptor” (antecedente) e do “prescritor” (consequente) da norma jurídica tributária relativa ao IPTU dos mais de 5.500 municípios pátrios.

¹⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 295

Na formulação da regra-matriz de incidência tributária, PAULO DE BARROS CARVALHO identifica a existência de três critérios no antecedente normativo (critério material, critério espacial e critério temporal) e dois critérios no consequente normativo (critério pessoal e critério quantitativo), sendo que cada um dos critérios constantes do prescriptor é composto por dois elementos. O critério pessoal compreende o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária; já o critério quantitativo compreende a base de cálculo e a alíquota.

O critério material é o núcleo do fato gerador. Corresponde a uma situação definida em lei como necessária à sua ocorrência. É sempre um fato, uma conduta, identificada por um verbo – no infinitivo – acrescido de um complemento.

De acordo com HUGO DE BRITO MACHADO:

Ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido dessa expressão no Direito Civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como fato. Isto é importante para a compreensão da assertiva pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais.¹⁶³

O critério espacial refere-se ao local em que se considera ocorrido o fato gerador, ou seja, é o território no qual, ocorrida a situação descrita no aspecto material, surge a obrigação tributária. Via de regra, o aspecto espacial coincide com o território do ente tributante.

Conforme preleciona AIRES FERDINANDO BARRETO:

o aspecto espacial comporta duas vertentes: a) uma, genérica, que se confunde com o próprio âmbito territorial de validade da lei editada pelo ente tributante, que não pode ser ampliado por iniciativa do legislador municipal (embora possa ser reduzido), dadas as injunções das normas constitucionais que outorgam as competências e das esferas de atuação ou atribuições de cada ente federativo e dos Municípios; b) a segunda, específica, diz respeito à conexão do fato tributário, materialmente considerado, com uma determinada circunstância de lugar, nos termos da lei.¹⁶⁴

¹⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 129.

¹⁶⁴ BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Alguns limites constitucionais do critério espacial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 208, p. 7-14, jun.2014, p. 7.

O critério temporal corresponde ao momento em que deve ser considerado ocorrido o fato gerador. Nas lições de GERALDO ATALIBA:

A lei continente da h.i. tributária traz a indicação das circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos impositivos. Esta indicação pode ser implícita ou explícita. Na maioria das vezes, é simplesmente implícita.¹⁶⁵

O critério pessoal diz respeito aos sujeitos ativo (ente tributante) e passivo (contribuinte ou responsável) da relação jurídica tributária.

Por fim, o critério quantitativo, também chamado de critério valorativo, refere-se às duas grandezas dimensionais do fato gerador (base de cálculo e alíquota), por intermédio do qual se estabelece o *quantum debeat* da obrigação tributária.

De acordo com RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, “a base de cálculo é a quantidade de moeda pela qual se expressa o fato gerador, para receber a aplicação da respectiva alíquota e se determinar o montante do respectivo tributo.”¹⁶⁶

Compreendidos todos os critérios que integram a regra-matriz de incidência tributária, podemos agora identificar cada um dos aspectos relacionados ao IPTU.

O aspecto material, extraído das previsões contidas no art. 156, Inciso I do texto constitucional e art. 32 do Código Tributário Nacional - CTN, corresponde à propriedade, à posse e ao domínio útil de bem imóvel.

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

¹⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 94.

¹⁶⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 395.

O aspecto espacial, na dicção do art. 32 do CTN, é a zona urbana do município em que se encontra situado o imóvel, assim definida em lei municipal e, desde que presentes pelo menos dois dos melhoramentos previstos no §1º do sobredito dispositivo legal.

Art. 32. (...)

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Em se tratando de um imposto cujo fato gerador é continuado, a sua realização não ocorre em uma determinada unidade temporal, protraindo-se pelo período de um ano (respectivo exercício). Assim, é necessário, por uma ficção jurídica, realizar um corte temporal para identificar o referido aspecto, que corresponde à data identificada na respectiva lei municipal, sendo certo ainda que, na omissão legislativa, o aspecto temporal corresponde ao “primeiro dia de cada ano”¹⁶⁷, conforme já teve a oportunidade de decidir o STJ.

Com relação ao aspecto pessoal, o sujeito ativo é o município onde se localiza o imóvel; já o sujeito passivo, por expressa previsão constante no art. 34 do CTN, é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.¹⁶⁸

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

¹⁶⁷ STJ. REsp 1.434.570, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJ 27.02.14.

¹⁶⁸ De acordo com o entendimento pacífico no âmbito tanto do STF (RE 451.152-RJ) quanto do STJ (REsp 1.091.198), a posse apta a gerar a obrigação tributária é aquela qualificada pelo *animus domini*, ou seja, a que efetivamente esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse *ad usucapionem*.

Por fim, em relação ao aspecto quantitativo, temos que a base de cálculo, na forma que prevê o art. 33 do CTN, é o valor venal do imóvel; já a alíquota será aquela definida na respectiva lei ordinária de cada um dos municípios a que se refira.

Interessa-nos, aqui, em especial, a análise mais aprofundada de um dos elementos integrantes do critério quantitativo – a base de cálculo – e a sua intrínseca relação com o critério material do antecedente normativo.

3.5. A base de cálculo do IPTU: valor venal como expressão da capacidade contributiva

Conforme visto anteriormente, a previsão contida no art. 33 do CTN elege como base de cálculo do IPTU o valor venal do imóvel.

Dessa forma, as milhares de legislações municipais devem obedecer a previsão contida na regra geral prevista no CTN, estando desautorizadas de eleger outra base de cálculo para o IPTU que não corresponda ao “valor venal” do imóvel.

De acordo com a doutrina clássica de ALIOMAR BALEEIRO, o valor venal “é aquele que o imóvel alcançará para compra-e-venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”¹⁶⁹.

No mesmo sentido se posiciona AIRES BARRETO, para quem:

O valor venal é um valor provável que se obterá, em transação à vista, em mercado estável e estando o comprador e vendedor bem informados sobre a sua utilidade.¹⁷⁰

HUGO DE BRITO MACHADO, na mesma linha de raciocínio, entende que “valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais”¹⁷¹

¹⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 168.

¹⁷⁰ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 207.

Temos, portanto, que o valor venal corresponde ao valor de mercado do imóvel em uma eventual compra e venda à vista, afastando-se outros critérios como, por exemplo, o valor histórico da compra, valor do financiamento, valor da locação, valor do seguro, entre outros.

Como já foi visto, o índice de capacidade contributiva do IPTU é a propriedade imobiliária, espécie de riqueza estática, uma situação patrimonial imobilizada. Sendo o fato gerador a propriedade, a base de cálculo usada para apuração do tributo deve refletir fielmente esta realidade econômica, e, enquanto assim o for, respeitada estará a capacidade contributiva, e razoável será o tributo, especialmente no caso dos impostos reais.

De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, deve haver uma correlação lógica e direta entre a base de cálculo do tributo e a sua hipótese de incidência, sendo que

a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.¹⁷²

E acrescenta o renomado mestre, informando que, paralelamente, “tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.”¹⁷³

Demonstrando clara preferência pela expressão “base imponible”, o saudoso GERALDO ATALIBA define base de cálculo como “perspectiva dimensível da h.i.”¹⁷⁴

Por fim, vale a pena trazer à baila a definição precisa de AIRES BARRETO, para quem a base de cálculo corresponde à “descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário”¹⁷⁵.

¹⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 373.

¹⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 324.

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 324.

¹⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 150.

¹⁷⁵ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 51.

3.6. Presunções tributárias nas Plantas Genéricas de Valores do IPTU

Para a efetiva incidência da norma tributária, não basta a existência da norma geral e abstrata. É preciso que haja o lançamento tributário, ou seja, a expedição de uma norma individual e concreta que constitua o crédito tributário com a apuração da base de cálculo no caso concreto – a chamada “base de cálculo fática”¹⁷⁶.

No caso específico do IPTU, cujo lançamento é realizado de ofício, a autoridade fazendária deve proceder a avaliação anual de todos os imóveis urbanos existentes no Município.

Diante da dificuldade de ordem prática e dos elevados custos na realização de uma apuração individual anual dos imóveis urbanos, impôs-se a adoção de formas mais simples, práticas e eficientes de avaliação. Surgem então as chamadas plantas genéricas de valores, onde é realizada uma avaliação em massa dos imóveis urbanos.

A respeito de tais plantas, preleciona MARIA RITA FERRAGUT que “as plantas fiscais de valores foram criadas pela lei, em virtude da impossibilidade fática do Fisco determinar, caso a caso, o valor venal dos imóveis.”¹⁷⁷

Conforme observa MIZABEL ABREU MACHADO DERZI, a aplicação da norma não ocorre de forma individualizada:

A rigor, não se verifica uma aplicação individual da lei ao caso concreto, fenômeno que pressupõe a investigação exaustiva dos dados juridicamente relevantes do fato isolado, mas sim uma aplicação da norma segundo o ‘imóvel padrão’, idealizado ou esquematizado¹⁷⁸.

¹⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 358.

¹⁷⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 247.

¹⁷⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 351.

Trata-se, portanto, de uma verdadeira presunção fixada pelo Poder Executivo, para se aferir os valores médios de metro quadrado de terreno e de construções, a partir índices pré-determinados, diante da impossibilidade de se apurar individualmente cada um dos imóveis.

GERALDO ATALIBA, nesse aspecto, lembra que:

A lei tributária municipal dá o critério de determinação da base de cálculo de forma genérica (geral), abstrata e impessoal, pelo que a planta de valores consubstancia instrumento dos atos administrativos de lançamento, necessários para concretizar o mandamento abstrato da lei tributária"¹⁷⁹.

De acordo com os ensinamentos de HUGO DE BRITO MACHADO:

como são em grande quantidade os lançamentos a serem feitos, a administração tributária municipal tem como impraticável essa determinação do valor do imóvel em cada caso, e assim se adota um critério de definição normativa do valor dos imóveis, por meio da denominada planta de valores, documentos nos quais são estabelecidos certos critérios técnicos para a determinação do valor do imóvel, com base nos quais se estabelece um valor para o metro quadrado e se determina o valor do imóvel tendo-se em vista sua área e sua classificação na tabela ou planta de valores"¹⁸⁰.

Referida avaliação deve tomar por base critérios uniformes, em respeito ao princípio da praticidade ou praticabilidade, pelo qual "devem ser evitadas as execuções muito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que se deve executar a lei em massa", como ensina ALIOMAR BALEEIRO; além disso, constitui, na verdade, instrumento da isonomia aplicada, pois "leis que não são praticamente exequíveis não podem ser aplicadas igualmente a todos"¹⁸¹.

Conforme bem observado por REGINA HELENA COSTA:

¹⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. Imposto Predial Urbano - Planta de Valores. **Estudos e pareceres de Direito Tributário**, volume 1. São Paulo: RT, 1978, p. 167-168.

¹⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao CTN**. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 378-379.

¹⁸¹ BALLEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 789.

As plantas fiscais de valores apontam presunções relativas de fixação da base de cálculo desse imposto (IPTU) – o valor venal do bem – estabelecidas com valores prováveis, aproximados, dos imóveis¹⁸².

No Brasil, o primeiro registro de utilização de plantas genéricas de valores para fins de aferição da base de cálculo do IPTU ocorreu na década de 40 pelo Município de São Paulo.

De lá para cá, quase todos os municípios brasileiros optaram pela utilização deste modelo de avaliação em massa, sendo certo ainda que, em razão da impossibilidade de mensuração exata do valor dos imóveis, convencionou-se adotar, nas legislações municipais uma margem de segurança, estabelecendo-se uma presunção com uma diferença sempre para menor em relação ao valor de mercado.

Retratando este fenômeno, pontua FERRAGUTI:

As plantas fiscais de valores foram criadas pela lei, em virtude da impossibilidade fática do Fisco determinar, caso a caso, o valor venal dos imóveis, base de cálculo do imposto de que tratamos, sujeito ao lançamento de ofício.¹⁸³

Em seguida informa que “a jurisprudência não costuma discutir a validade da planta como presunção, mas apenas a necessidade de sua veiculação por meio de instrumento introdutor adequado”.¹⁸⁴

No âmbito da doutrina, a questão relacionada ao instrumento normativo instituidor das referidas plantas genéricas é bastante controvertida. Parte da doutrina, capitaneada por ninguém menos que GERALDO ATALIBA, sustenta que os referidos modelos de avaliação poderiam ser instituídos através de ato infralegal.

(...) a planta de valores: - é ato simplesmente declaratório; não atribui valor a nenhum imóvel, mas revela, espelha o valor que nele existe (ou que ele tem); - não altera, por isso, a lei, não excedendo o limite que nela se contém; - se, eventualmente, em algum caso concreto, sua aplicação, mediante o prosseguimento do lançamento, levar a tal resultado, a ordem jurídica prevê a correção administrativa ou judicial; - nesse caso, o que se compromete é ou uma interpretação

¹⁸² COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 259.

¹⁸³ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 248.

¹⁸⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 248.

da planta, ou parte da mesma, ou a própria planta concretamente individualizada; jamais a ideia de planta, ou a competência a que o Executivo recebe da lei, para expedi-la; - além do mais, a planta se insere na categoria de atos administrativos incumbentes ao Executivo, para instrumentar a ação dos agentes menores da Administração¹⁸⁵.

Este é também o entendimento de CARLOS RENATO CUNHA, para quem “as plantas genéricas de valores do IPTU, forma de presunção da avaliação dos imóveis, podem ser veiculadas por ato infralegal, sem nenhuma afronta ao Princípio da Legalidade”.¹⁸⁶

Este não é, entretanto, o entendimento predominante dos nossos tribunais. O entendimento atual no âmbito do STF¹⁸⁷ é no sentido de que as padronizações e pautas de valores genéricos são presunções que devem ser estabelecidas em lei, permitindo-se apenas e tão somente a sua atualização monetária mediante ato infralegal.

O fato é que, independentemente da corrente doutrinária adotada, ou seja, abstraída a discussão acerca do instrumento normativo adequado, a atualização da planta genérica de valores a níveis compatíveis com a realidade do mercado imobiliário revela-se, mais do que possível, como uma imposição do nosso ordenamento jurídico, consoante será abordado na sequência.

3.7. A atualização da Planta Genérica de Valores do IPTU como imperativo legal

A atualização da planta de valores do IPTU possui uma finalidade legítima, qual seja, a plena exploração da base de tributos, requisito de uma gestão baseada na responsabilidade fiscal, conforme previsão contida no artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

¹⁸⁵ ATALIBA, Geraldo. Avaliação de imóveis para lançamento de imposto – Ato administrativo por natureza – Caráter regulamentar da planta de valores – Atualização de valores imobiliários. In: **Revista de Direito Tributário**. v.3, n.7/8, p. 36-59, jan./jun., 1979, p. 54-55.

¹⁸⁶ CUNHA, Carlos Renato. As plantas genéricas de valores do IPTU e o princípio da legalidade: reflexões sobre democracia e liberdade, diante das recentes decisões judiciais que suspenderam leis municipais de atualização dos valores imobiliários. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 99.

¹⁸⁷ STF. RE 87.763, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 01.07.88.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

A atualização do referido valor venal a níveis compatíveis com o mercado imobiliário é, pois, o único meio legítimo para alcançar esse fim.

O que se revela como não razoável é permitir que o valor venal dos imóveis permaneça eternamente defasado, o que, inclusive, acontece nos casos em que a atualização não é feita ou, acaso realizada, restrinja-se aos índices oficiais de inflação.

Irrazoável, portanto, é cobrar o IPTU muito abaixo da capacidade contributiva expressa pelo valor venal dos imóveis. Seria não razoável insistir em não cumprir as normas de responsabilidade fiscal, optando pelo politicamente confortável em detrimento da gestão responsável.

ADAM SMITH, já no século XVIII, asseverava que:

uma taxa sobre a terra que, como a da Grã Bretanha, está determinada em cada distrito de acordo com um certo cânone invariável, embora devesse ser igual no tempo de seu primeiro estabelecimento, necessariamente se torna desigual com o desenrolar do tempo, de acordo com os graus desiguais de aperfeiçoamento ou negligência no cultivo das diferentes partes do país.¹⁸⁸

Em parecer publicado em 1978, GERALDO ATALIBA, já advertia que:

se os valores imobiliários são mutáveis (incrementam-se e se deterioram sob influência de muitos fatores) e variáveis (não são os mesmos em todos os lugares), devem ser revistos periodicamente, para garantir a justiça tributária e assegurar o incremento proporcional da receita tributária"¹⁸⁹.

No mesmo sentido, ALBERTO XAVIER enfatiza que:

¹⁸⁸ SMITH, Adam. **Riqueza das nações**. São Paulo: Folha, 2010, p. 348.

¹⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. Imposto Predial Urbano - Planta de Valores. **Estudos e pareceres de Direito Tributário**, volume 1. São Paulo: RT, 1978, p.178.

a revisão anual do valor venal dos imóveis, segundo o critério da verdade material, que orienta todo o procedimento de lançamento, é obrigação estrita imposta ao Fisco Municipal por todo o sistema de direito"¹⁹⁰.

Temos, portanto, que a legislação deve ser constantemente atualizada e revisada com vistas a refletir a realidade de mercado e corrigir a tributação anteriormente anti-isonômica.

Em suma, temos que a atualização das plantas genéricas de valores do IPTU em níveis compatíveis com o mercado imobiliário revela-se como uma imposição do próprio ordenamento jurídico, consubstanciada na idéia de dever fundamental de pagar tributos, com vistas a permitir uma tributação na exata medida da capacidade contributiva dos cidadãos-contribuintes.

A legislação deve ser constantemente atualizada e revisada com vistas a refletir a realidade de mercado e corrigir a tributação anteriormente anti-isonômica.

¹⁹⁰ XAVIER, Alberto. A determinação da base de cálculo do IPTU. **Direito Tributário e Empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 257.

CONCLUSÕES

Conforme restou demonstrado no decorrer deste trabalho, o dever fundamental de pagar tributos configura, não apenas um pressuposto básico da existência e funcionamento do Estado como também a garantia de eficácia dos direitos fundamentais.

O referido dever decorre da própria existência de um Estado Fiscal, suportado financeiramente pelas pessoas que demonstram possuir capacidade econômica.

Muito mais do que um instrumento de financiamento do Estado, o tributo é um verdadeiro instrumento de promoção de justiça social e concretização dos direitos fundamentais consagrados no texto constitucional.

Não há como se falar em Estado de Direito sem que haja o substrato econômico necessário para a satisfação dos direitos fundamentais, sendo certo ainda que o custo desses direitos está representado exatamente no dever fundamental de pagar tributos que encontra-se associado ao dever de solidariedade social.

O Estado Democrático de Direito não se preocupa apenas com os direitos individuais, incorporando valores outros decorrentes da solidariedade. O projeto constitucional de um Estado Democrático é um projeto que exige a participação de todos.

O paradigma do Estado Fiscal exige compreender o fenômeno tributário de outra forma: ao invés de encarar o tributo como uma norma de rejeição social, devemos, segundo a ótica desenvolvida neste trabalho, entender o tributo como um dever fundamental, inerente à cidadania e decorrente da solidariedade e que busca servir como um instrumento adequado e necessário para possibilitar a transformação social que tanto desejamos.

De mais a mais, os direitos fundamentais tornar-se-iam pura utopia se não existissem os recursos necessários para a sua concretização, que decorrem, substancialmente, do dever fundamental de recolher tributos.

É exatamente dentro deste contexto que se insere a chamada Planta Genérica de Valores do IPTU, de maneira que a sua atualização em níveis compatíveis com o mercado imobiliário, para além de se apresentar como uma imposição legal, baseada nos regramentos impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, revela-se também como uma imposição ética (para o legislador) a fim de inserir no plano normativo uma obrigação jurídica tendente a realização de um dever jurídico. Mais do que isso, trata-se de uma imposição constitucional, na medida em que realiza os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade social.

REFERÊNCIAS

- ALEXYY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2015.
- _____. **Teoria da argumentação jurídica. A teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Trad. Zilda H.S. Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____. **Teoria discursiva do direito**. Trad. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALLEMAND, Luiz Cláudio. **A tributação do mínimo existencial**. Sapucaia do Sul: Notadez, 2010.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa**. Coimbra: Almedina, 2004.
- ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ARISTÓTELES. **A política**. São Paulo: Ícone, 2007.
- _____. **Ética a Nicômaco**. 3. ed. Bauru: Edipro, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. Avaliação de imóveis para lançamento de imposto – Ato administrativo por natureza – Caráter regulamentar da planta de valores – Atualização de valores imobiliários. In: **Revista de Direito Tributário**. v.3, n.7/8, p. 36-59, jan./jun., 1979.
- _____. Imposto Predial Urbano - Planta de Valores. **Estudos e pareceres de Direito Tributário**, volume 1. São Paulo: RT, 1978.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Medida Provisória na Constituição de 1988**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.
- _____. O princípio da isonomia em material tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças.** 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** São Paulo: Malheiros, 2015.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: O controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático, *in*: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (orgs.). **A constitucionalização do direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007.

_____. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARBOSA, Ruy. **Comentários à constituição federal brasileira.** v.2. São Paulo: Saraiva, 1932.

_____. Oração aos moços. **Escritos e discursos seletos.** Rio de Janeiro: Fundação Casa de Ruy Barbosa, 1995.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.** 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Curso de direito tributário municipal.** São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. ISS – Alguns limites constitucionais do critério espacial. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n. 208, p. 7-14, jun.2014.

_____. Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU). *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** São Paulo: Saraiva, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **A nova interpretação constitucional. Ponderação, direitos fundamentais e relações privadas.** Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **O novo direito constitucional brasileiro. Contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional brasileiro.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira.** 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. **Curso de direito constitucional contemporâneo.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Interpretação e aplicação da constituição.** São Paulo: Saraiva, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2013.

BENAYON, Adriano. **Globalização versus desenvolvimento.** São Paulo: Escrituras Editora, 2005.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos.** Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. **Estado, governo e sociedade: para uma teoria geral da política.** 13. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2007.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico.** 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora UnB, 1999.

BOCKENFORDE, Ernst-Wolfgang. **História da filosofia do direito e do estado.** Tradução Adriana Beckman Meirelles. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Constituição e normatividade dos princípios.** São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Ciência política.** 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de direito constitucional.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Teoria do estado.** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BORGES, José Souto Maior. Da estrutura à função no direito tributário – sobre o pensamento complexo. **Direito tributário: questões atuais.** Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, p. 259-270, 2013.

BOURDIEU, Pierre. **O poder simbólico.** Trad. Fernando Thomás. 14. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2010.

BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ.** São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1824.** In: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acessado em 20 de dezembro de 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** In: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acessado em 20 de dezembro de 2015.

BRAZ TEIXEIRA, Antônio. **Breve tratado da razão jurídica.** Sintra: Zéfiro, 2012.

BRITO, Carlos Ayres de. **Teoria da constituição.** Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRITO, Edvaldo. Aspectos constitucionais da tributação. In: **As vertentes do direito constitucional contemporâneo.** MARTINS, Ives Gandra (coord.). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

_____. **Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico.** São Paulo: Saraiva, 1982.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais.** Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Derivação e Positivização no Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **A Constituição Aberta e Direitos Fundamentais do Homem.** Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.** Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

CÍCERO, Marco Túlio. **Dos Deveres**. Título original: De officiis. Tradução: Alex Marins. São Paulo: Editora Martin Claret, 2002.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; FREIRE, Alexandre (Coord.). **Direitos Fundamentais e Jurisdição Constitucional**. São Paulo: RT, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COMPARATO, Fabio Konder. **A afirmação histórica dos direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

COOLEY, Thomas M. **A treatise on the Constitutional Limitations Power of the States of American Union**. 7. ed. Boston, Little, Brown and Co, 1903.

COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

CRISAFULLI, Vezio. Le norme “programmatiche” della costituzione. In: **Stato, popolo, governo – illusioni e delusioni costituzionale**. Milano: Giufrè, 1985, p.54-84.

CRUZ, Flávio Antônio da. **Algumas provocações sobre hermenêutica constitucional**. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (Coord.). **Constituição, democracia e justiça. Aportes para um constitucionalismo igualitário**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

CUNHA, Carlos Renato. As plantas genéricas de valores do IPTU e o princípio da legalidade: reflexões sobre democracia e liberdade, diante das recentes decisões judiciais que suspenderam leis municipais de atualização dos valores imobiliários. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

CUNHA JR., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

DALARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e "due process of law"**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DUGUIT, León. **Manual de Derecho Constitucional**. Albolote: Comares, 2005.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1977.

FALCÃO, Amílcar da Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAJOLI, Luigi. **Los fundamento de los derechos fundamentales**. Madrid: Trotta, 2001.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, decisão e dominação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Princípios Fundamentais do Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.

FISCHER, Octávio Campos (coord). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

FLORIANO, Neida Terezinha Leal; FLORIANO JR., Marcio. A nova interpretação constitucional: uma (re)leitura necessária em face das transformações do Estado. In: REIS, Jorge Renato dos; GORCZEWSKI, Clóvis (organização). **Constitucionalismo contemporâneo**. Santa Cruz do Sul: Editora IPR, 2010, p. 279-302.

FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2007.

GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de; CARDOSO, Alessandro Mendes. Princípio do Não-confisco. In: GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de; Tributo e Solidariedade Social, In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2003.

GOYARD-FABRE, Simone. **Os fundamentos da ordem jurídica**. Trad. Claudia Berlier; Ver. De Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

GRAU, Eros. **O Direito posto e o Direito pressuposto**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Exercício da Competência Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

_____. **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Dos direitos humanos aos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

_____. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GUTMANN, Daniel. **Du droit à la philosophie de l'impôt**, Disponível em <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/113.pdf>. Acesso em: 11 jan 2016.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O Federalista**. Lisboa: colibri, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição**. São Paulo: Atlas, 2001.

HAURIOU, Maurice. **Principios de Derecho Público y Constitucional**. Albolote: Comares, 2003.

HECK, Luís Afonso. **O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais: contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Trad. Revisada e apresentação de SCHUBACK, Marcia de Sá Cavalcante. Posfácio de LEAO, Emmanuel Carneiro. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

HELENO, José Manuel Morgado. **Hermenêutica e ontologia em Paul Ricoeur**. Coleção Pensamento e Filosofia. Coimbra: Instituto Piaget, 2001.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991.

_____. **“Significado de los derechos fundamentales”**. In: BENDA, Ernst., et al. Manual de Derecho Constitucional. Madrid: Marcial Pons, 2001.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

KANT, Immanuel. **Crítica da razão prática**. Tradução: Valério Rohden. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

_____. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos**. Tradução: Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LOBO, Américo. **Decisões Constitucionais de Marshall: Presidente do Supremo Tribunal nos estados Unidos da América do Norte**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1903.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Comentários ao CTN**. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Planejamento Tributário e Crime na Atividade do Contabilista**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Elisão e Evasão Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 225, p. 102-112, jun.2014.

_____. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

MATIAS, João Luiz Nogueira. **Neoconstitucionalismo e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: IBDC, 1999.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. t. I. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1987.

MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Direito Constitucional Atual**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership**. New York: Oxford, 2002.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Revista Direito Mackenzie, São Paulo, a. 3, n. 2, p. 9-30, 2000.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Vol. 1.** Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Vol. 2.** Coimbra: Almedina, 2008.

_____. **Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre direitos e deveres fundamentais.** Coimbra: Coimbra editora, 2007.

_____. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, vol. 88, p. 269-308, set/out. 2009.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. NASCIMENTO, Carlos Valder do *et alli* (coord.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la Imposición.** Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NEVES, Marcelo. **Transaconstitucionalismo.** São Paulo: Martins Fontes, 2009.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário e direitos fundamentais.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio.** 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Wagner Pires de e OLIVEIRA, Ana Lúcia Gatto de. **O dever fundamental de pagar tributos.** Fórum Administrativo, Belo Horizonte, v. 3, n. 17, p. 914-915, jul., 2002.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PELLETIER, Marc. **Existe-t'il une approche post-moderne de la fiscalité? L'exemple de la CSG.** Disponível em <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/185.pdf>. Acesso em 14 jan 2016.

PÉREZ LESDMA, Manuel. **Ciudadanos y ciudadanía: um análisis introductorio.** Madrid: Pabio Iglesias, 2000.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. Capacidade Contributiva. In: DIMOULIS, Dimitri (coord.) **Dicionário brasileiro de direito constitucional.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas.** São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. As Modificações do Federalismo e a Repartição da Competência Tributária no Direito Constitucional Brasileiro. In: DERZI, Misabel Abreu. **Estado Federal e Tributação**. 1. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

_____. **O Controle Difuso de Constitucionalidade das Leis no Ordenamento Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo: RT, 2002.

RADBRUCH, Gustav. **Arbitrariedad Legal y Derecho Supralegal**. Argentina: Abeledo-Perrot, 1962.

_____. **Filosofia do Direito**. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Antonio Amado, 1979.

RAWLS, John. **O liberalismo político**. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000.

_____. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RICOEUR, Paul. **Hermenêutica e Ideologias**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. Tradução Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. São Paulo: Edipro, 2007.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social**. Tradução: Pietro Nassetti. São Paulo: Editora Martin Claret, 2000.

RUSCHEL, Caroline Vieira. O dever fundamental de proteção ambiental. In: **Direito & Justiça**, Porto Alegre, v. 33, n. 2, p. 231-266, dez. 2007.

SANCHES, J. L. Saldanha. **A segurança jurídica no Estado Social de Direito: conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no Direito Tributário**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1985.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **O direito dos oprimidos**. São Paulo: Cortez, 2014.

_____. **Para uma revolução democrática da justiça**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

_____. **Livres e Iguais: estudos de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SIEYÈS, Emmanuel Joseph. **A Constituinte Burguesa: Qu'est-ce que le Tiers État?**. Trad. Norma Azeredo. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1986.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *In*: TORRENS, Haradja Leite (coord). **A expansão do Direito: estudos de Direito Constitucional e Filosofia do Direito em homenagem ao Professor Willis Santiago Guerra Filho**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. **Mínimo Existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais. Constituição, Economia e Desenvolvimento**: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Curitiba. 2009. n. 1. Ago-Dez. p. 111-133.

SMITH, Adam. **Riqueza das nações**. São Paulo: Folha, 2010.

SOARES, Ricardo Mauricio Freire. **Hermenêutica e Interpretação jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SOUZA, Leonardo da Rocha. A elaboração de Normas e proteção dos Direitos Fundamentais. *In*: OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebíades (Orgs.). **Direitos Fundamentais Contemporâneos**. Rio de Janeiro: Editora Lumen, 2012.

SOUZA, Rubens Hess Martins de. Discurso decisório e Democracia: Uma perspectiva retórica. CLÈVE, Clèmerson Merlin (Coord.). **Constituição, democracia e justiça: aportes para um constitucionalismo igualitário**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica. Uma nova crítica do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2004.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Paradigmas do Judicialismo Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.

TELLO, Diana Carolina Valencia. A relatividade da justiça e a importância do debate no interior dos Estados constitucionais democráticos. In: Coord. CLEVE, Clémerson Mérlim (coord.). **Constituição, democracia e justiça; aportes para um constitucionalismo igualitário**. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 243-240.

TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2014.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**, volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. A determinação da base de cálculo do IPTU. **Direito Tributário e Empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.